وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

UNIVERSITE DE MEDEA

عنوان المذكرة:

أثر تقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية

(دراسة ميدانية لمكاتب المراجعة لولاية المدية)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة.

من إعداد الطالبين:

- ❖ إبراهيم يرقي
- ❖ محمد سعيدي.

تحت إشراف:

د- كمال مولوج

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ 2015/06/17

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/جبارة مراد........................(جامعة الدكتور يحيى فارس المدية) رئيسا

الدكتور/كمال مولوج................ .....(جامعة الدكتور يحيى فارس المدية) مشرفا

الأستاذ/شعيب آتشي....................(جامعة الدكتور يحيى فارس المدية) ممتحنا

السنة الجامعية: 2014-2015

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الدكتور يحيى فارس بالمدية
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

UNIVERSITE DE MEDEA

عنوان المذكرة:

أثر تقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية

(دراسة ميدانية لمكاتب المراجعة لولاية المدية)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة.

من إعداد الطالبين:

- إبراهيم يرقي
- محمد سعيدي.

تحت إشراف:

د- كمال مولوج

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ 2015/06/17

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/جبارة مراد.........................(جامعة الدكتور يحيى فارس المدية) رئيسا

الدكتور/كمال مولوج.......................(جامعة الدكتور يحيى فارس المدية) مشرفا

الأستاذ/شعيب آتشي.....................(جامعة الدكتور يحيى فارس المدية) ممتحنا

السنة الجامعية: 2014-2015

كلمة شكر

الحمد لله على إحسانه والشكر له على توفيقه وامتنانه وأشهد أن لا إله إلا الله تعظيما لشانه

وأشهد أن محمدا عبده ورسوله الداعي إلى رضوانه صلوات ربي وسلامه عليه .

فمن لا يشكر الناس لا يشكر الله ،نتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف الفاضل كمال مولوج المعروف بجهده الكبير،ونصائحه القيمة، وتوجيهاته السديدة، وتحليه بالصبر الطويل، وحرصه القوي على عمل طلبته،

راجين من المولى أن يجازيه كل خير في الدنيا والآخرة،

ويسدد خطاه ليبلغ أعلى درجات العلم والمعرفة،

دمت فخرا للعلم والمعرفة.

ونشكر لجنة المناقشة على قبولها مناقشة هذه المذكرة ،كما نتوجه بالشكر إلى كافة أساتذة جامعة الدكتور يحيى فارس على ما قدمو لنا طيلة مشوارنا الدراسي .

وفي الأخير نحتسب هذا العمل لله، ولا نزكي على الله أحدا،

راجين منه أن ينفع به كل من يلتمس طريق العلم به ولله الحمد والمنة.

إهداء

نهدي هذا العمل إلى الوالدين الكريمين

وإلى كل أفراد العائلة كل باسمه

وإلى كل الأصدقاء والإخوة .....

محمد و إبراهيم

المستخلص:

هدفت هذه الدراسة أساساً إلى توضيح أثرتقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية لإبداء الرأي الفني المحايد ، كما هدفت الدراسة إلى التعرف ما إذا كان المدقق الخارجي يطبق الإجراءات اللازمة لتقييم هذه القرائن وعمدت الدراسة إلى معرفة علاقة أدلة الإثبات بجودة القوائم المالية ، ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحثان بتصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة بواقع 40 إستبانة على مكاتب المراجعة وأساتذة المحاسبة بولاية المدية ، وقد تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة المحتوى.

ولقد أظهرت نتائج الدراسة وجود إدراك لدى عينة الدراسة لأهمية تقييم أدلة الإثبات حيث وجب على المدقق الخارجي بذل العناية المهنية الواجبة لذلك ،كما توصلت إلى عدم وجود إختلاف لأثر تقييم أدلة الإثبات بإختلاف العوامل الوسيطية التالية (فئة العمر، الجنس،المؤهل العلمي ، الوظيفة ، الخبرة المهنية)، كما بينت الدراسة أنه يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية وذلك من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة .

الكلمات الدالة : المدقق الخارجي ، المراجعة الخارجية ، أدلة الإثبات ، جودة القوائم المالية.

Résumé :

Cette étude vise essentiellement à clarifier l'impact de l’audit externe pour évaluer les éléments de preuve sur la qualité des états financiers et de montrer un avis technique neutre.

Par ailleurs, cette présente étude vise principalement l’identification que l’audit externe appliquée nécessairement pour l’évaluation de ces procédures, comme elle se mit à étudier la connaissance des états financiers des preuves de la qualité et de la relation.

Pour atteindre ces objectifs, les chercheurs ont conçu un questionnaire qui a été distribué à une étude de l'échantillon de 40 pour identifier Les auditeurs externes et universitaires dans la wilaya de Médéa et cela à l'aide de l'approche analytique descriptive à travers l'étude du contenu

Les résultats qu’on a trouvé prouve une prise de conscience parmi une étude de l'importance de l'évaluation de la preuve, où le vérificateur externe fait égard extrêmement professionnel pour l’échantillon, ainsi on a trouvé aucune différence à la preuve de l'évaluation de l'impact en fonction des facteurs suivants intermédiaire (âge, sexe, niveau d'instruction, l'expérience professionnelle)

L'étude a également montré qu'il ya effet significatif morale pour évaluer le vérificateur externe de la preuve de la qualité des états financiers ainsi que du point de vue des praticiens de la profession comptable.

Mots clés: le vérificateur externe, audit externe, la preuve, la qualité des états financiers

الفهارس

الفهرس

الفهرس

الفهرس

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمة عامة :

انطلاقا من دور المراجع الخارجي المتمثل في النظرة الإنتقادية التقييمية للمعلومات المقدمة إليه، فقد تزايد الإهتمام بمهنة مراجعة الحسابات ، وذلك بهدف زيادة قدرة هذه المعلومات على مقابلة احتياجات مستخدميها في اتخاذ القرارت كهدف أساسي لهذه المعلومات من جهة ، وبهدف زيادة الثقة فيها من جهة أخرى.

ولذلك فإن دور المراجع الخارجي لم يعد ينحصر على الدور التقليدي المتعارف عليه لمراجعة الحسابات وهو إبداء الرأي الفني المحايد المتمثل في أن البيانات و القوائم المالية الختامية تعطي صورة صادقة عن المركز المالي و نتيجة أعمال الشركة لذا عليه أن يأخذ بالإعتبار عند مراجعة القوائم المالية مدى قدرة الشركة على الإستمرار في أعمالها ، ومنه تتطلب مهمته تخطيطا بصورة توصله لإستخدام مختلف الإجراءات و الإستعانة بها من أجل الحصول على القدر الكافي من الأدلة و البراهين .

كما تتمثل طرق الحصول على أدلة الإثبات على الملاحظات المباشرة و الإستفسارات و المصادقات وعلى خبرة المراجع الخارجي في إستخدامها و المتعلقة في تقصي الحقائق و التي تساعده في الحصول على دليل يستند إليه لغرض إعداد تقريره النهائي ، وعلى الرغم من قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات إلا أن معظمها أدلة مقنعة و ليست حاسمة بصورة نهائية و من خلال هذه الدراسة سنحاول التطرق الى أثر تقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية بالشكل المهني المتعارف عليه.

2-1 الإشكالية الرئيسية:

من هنا تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحوالآتي:

"مــــا أثر تقــييم المراجع الخارجي لأدلــة الإثبـات على جودة القوائـم المـالية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في ولاية المدية ؟".

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

أ- هل يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة ؟

ب- هل يختلف أثر تقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية باختلاف العوامل الوسيطية التالية: فئة العمر ، الجنس ، المستوى التعليمي ، الوظيفة ،الخبرة المهنية .

3-1 الفرضيات :

وللإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكالية تم صياغة الفرضيتين الرئيستين التاليتين :

HO1-لايوجد أثر ذو دلالة معنوية لتقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة.

HO2-لا يختلف أثر تقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية باختلاف العوامل التالية: (فئة العمر ، الجنس ، المستوى التعليمي ، الوظيفة ، الخبرة المهنية) .

وتندرج ضمن الفرضية الرئيسية الثانية الفرضيات الجزئية التالية :

HO_{2-1}-لايختلف أثر تقييم المراجع الخارجي أدلة الإثبات على جودة القوائم المالية باختلاف فئة العمر.

HO_{2-2}- لا يختلف أثر تقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية باختلاف الجنس.

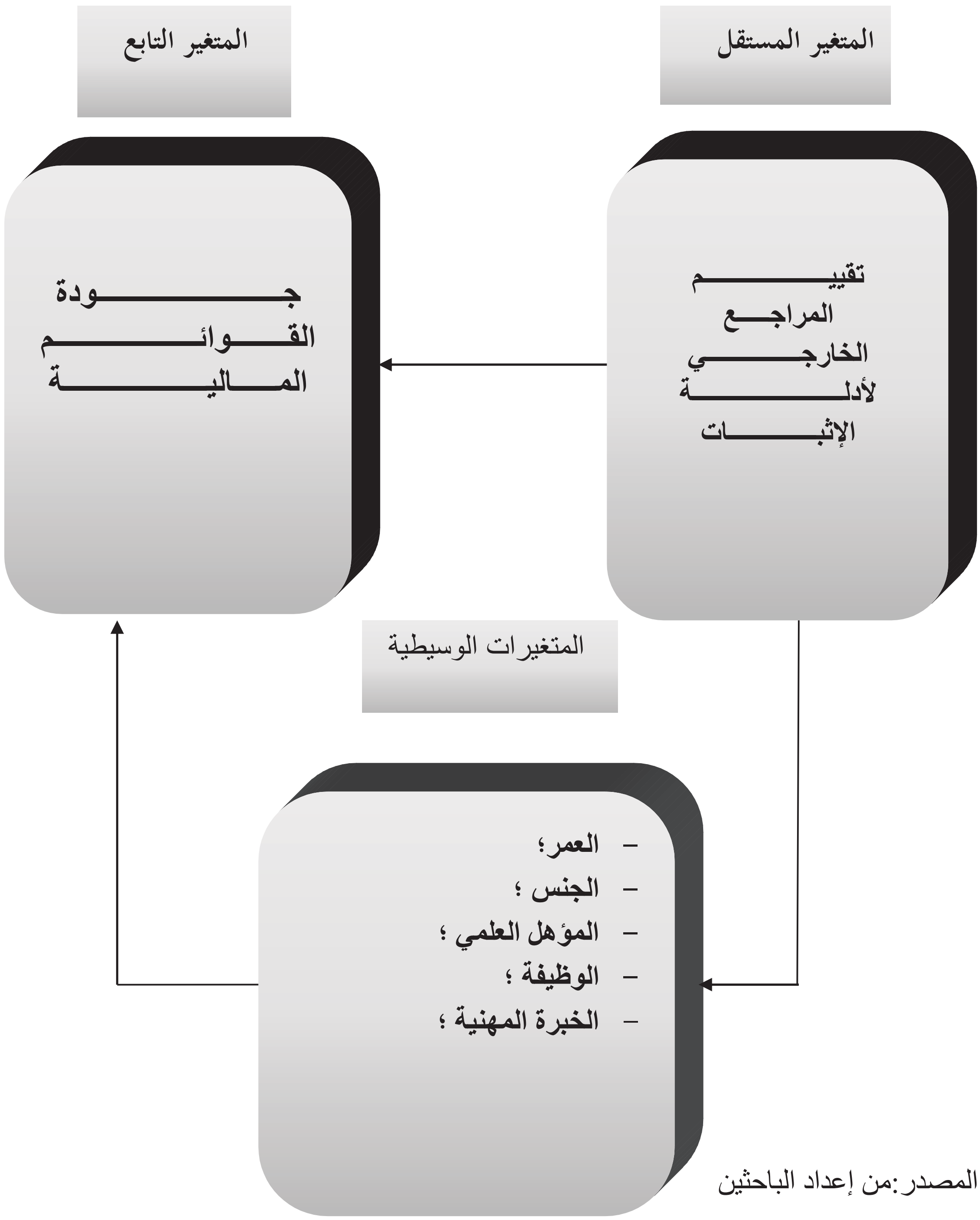
HO_{2-3}- لايختلف أثر تقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية باختلاف المستوى التعليمي.

HO_{2-4}- لايختلف أثر تقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية باختلاف الوظيفة.

HO_{2-5} - لايختلف أثر تقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية باختلاف الخبرة المهنية.

4-1 نموذج الدراسة :

الشكل رقم (01) نموذج الدراسة المقترح.



المصدر:من إعداد الباحثين

شرح المتغيرات :

المتغير المستقل (أدلة الإثبات): "أدلة الإثبات هي أي معلومات يتم الاستعانة بها من اجل تحديد مدى التوافق بين المعلومات المالية والمعايير المقررة سلفا ، وهذا ما نص عليه المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ، والذي يتطلب من المراجع الخارجي جمع وتقييم الأدلة التي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية".

المتغير التابع (جودة القوائم المالية): "عبارة عن سجلات رسمية للأنشطة المالية لشركة معينة. تعطي هذه القوائم ملخص عن الوضع المالي وربحية هذه الشركة على المدى القصير والمدى البعيد، فهي الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في إتخاذ القرارات المختلفة".

المتغيرات الوسيطية :

1- الجنس.
2- العمر.
3- المؤهل العلمي.
4- الوظيفة .
5- الخبرة المهنية.

5-1 أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة في النقاط التالية:

1- توعية المراجع الخارجي إلى ضرورة الحصول على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة و أهميتها لعملية المراجعة و إبداء الرأي.

2- العمل على تطوير مهنة المراجعة في الجزائر من خلال حصر أدلة الإثبات و طرق الحصول عليها وإعطاءها الجهد و الوقت الكافي لتقييمها و إستخدامها في إبداء الرأي.

3- توضيح أثر تقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية و تبيان أهميته بإعتباره الركيزة الأساسية لإعداد تقريره النهائي.

4- هاته الدراسة سوف تساعد و تشجع الباحثين على إجراء دراسات أكثر عمقا للتوصل إلى نتائج أكثر دقة.

6-1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بالإضافة إلى الإجابة على تساؤلات البحث وإثبات صحة الفرضيات الموضوعة ، إلى تحقيق مايلي :

1- توضيح و تفسير أدلة الإثبات و نطاقها و مدى وفائها بمتطلبات مهنة المراجعة و إحتياجات و توقعات الأطراف ذات العلاقة .

2- تحديد مدى وجود أثر لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة .

3- تحديد مدى وجود فروقات في أثر أدلة الإثبات على جودة القوائم المالية تعزى للمتغيرات الوسيطية المذكورة سابقا .

4- تقديم جملة من التوصيات للقائمين على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر بصفة عامة و ممارسي مهنة المراجعة بصفة خاصة.

7-1 دراسات سابقة:

لقد تم الإعتماد في هذا البحث على دراسات جامعية تم إعدادها من طرف طلبة الماجستير والدكتوراه من بينها ما يلي:

- دراسة**(جربوع 2004) بعنوان : دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإ ثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها أدلة مقنعة وليست حاسمة.**

هدف البحث إلى دراسة الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى حصول المراجع على أدلة الإثبات المقنعة، وبينت أن المراجع الخارجي لا يستطيع أن يبدي رأيه على القوائم المالية في تقريره إلا إذا حصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة ويجب أن تكون هذه الأدلة كافية من حيث الكمية والتنوع ، كما يجب أن تكون ملائمة وجيدة ومقبولة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة ، ويرى الباحث أن معظم أدلة الإثبات هي مقنعة وليست حاسمة أو نهائية وذلك لعدة أسباب منها :القيودالمتأصلة أو الملازمة عند تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ،ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي اتبعتها إدارة الشركة في إعداد القوائم المالية ومدى تأثير العمليات التي تحدث بين الأطراف ذات العلاقة، وكذلك استخدام أسلوب العينة

الإحصائية ، وقيام المراجع الخارجي بالإجراءات التحليلية ، وتأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبـل صدور تقرير المراجع .

وتتميز دراسة الباحث في أنها تدرس ما مدى قيام المراجع الفلسطيني بالحصول علـى أدلة الإثبات أثناء قيامه بمراجعة القوائم المالية،وتبين الدور المناط بـالمراجع الفلسطيني في ضرورة تقييم هذه الأدلة لإبداء الرأي الفني على القوائم المالية بما يعطي الثقة لدى مستخدميها في عدالة تمثيلها للمركز المالي للمنشأة محل المراجعة.

- دراسة **(الزايغ 2006)بعنوان :دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الر أي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية.**

يهدف هذا البحث أساسا إلى توضيح دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية وفقا لمعـايير المراجعـة الدولية.

ولقد أظهرت النتائج بأن على مراجعي الحسابات القانونيين بـذل العنايـة المهنية الواجبة عند تقييم أدلة الإثبات من خلال المراجعة التحليليـة واستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة ودراسة النظام المحاسبي ونظـام الرقابة الداخلية ، والتقديرات المحاسبية ، والأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية ، ومدى استمرار المنشأة للقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة ،والحصول على خطاب تمثيل من الإدارة تشهد بدقة واكتمال القوائم المالية.

- دراسة **(طلال وعلام 2008)، مقال بعنوان :مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق(التدقيق الإلكتروني) في فلسطين،وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية .**

هدف هذا البحث إلى دراسة التدقيق الإلكتروني في فلسطين من حيث المجالات التي يستخدم فيها مدققو الحسابات الخارجيون تكنولوجيا المعلوملات ، وتقويم مدى الإستخدام له في مختلف مجالات وأنشطة التدقيق من حيث :التخطيط ، الرقابة ، والتوثيق ، وأثر التدقيق الإلكتروني على جودة الأدلة .

أظهرت نتائج الدراسة أن المدققين في فلسطين يستخدمون التدقيق الإلكتروني في التخطيط ،والرقابة والتوثيق إلى حد دون المتوسط ، في الوقت نفسه أظهرت الدراسة أن إستخدام التدقيق الإلكتروني يساعد في تحسين جودة أدلة التدقيق .

خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها: ضرورة قيام الجهات المنظمة للمهنة بمتابعة إستخدام مكاتب التدقيق لأسلوب التدقيق الإلكتروني من خلال سن التشريعات والرقابة على الجودة.

- دراسة **(مناعي 2009)بعنوان: تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.**

تتبلور إشكالية هذا البحث في محاولة الوقوف على قوة العلاقة الموجودة بين المخرجات المحاسبية (القوائم المالية) و مخرجات المراجعة (تقارير المراجعة الخارجية) في ضوء التغيرات المحاسبية الجديدة التي ستشهدها الجزائر و الناتجة عن تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية .

توصلت الدراسة إلى أنه لابد من إعادة النظر بصفة خاصة في محتوى تقارير محافظ الحسابات حول القوائم المالية ، و ضرورة تكييفها مع التوجه المحاسبي الجديد ، من أجل توصيل نتيجة عملية المراجعة إلى مستخدمي التقرير بشكل واضح و مفهوم ، ومن ثم زيادة الثقة أكثر في مصداقية القوائم المالية .

- دراسة **(شدري 2009) بعنوان :دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية.**

عالجت الباحثة خلال هذه الدراسة الإشكالية الآتية" :إلى أي مدى تساهم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في تسهيل دور وفعالية المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة، وفي مؤسسة سونلغاز بصفة خاصة ؟"، حيث تعرضت الباحثة إلى مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالمراجعة بصفة عامة، ومن ثم انتقلت لتتناول المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الداخلية، كما تطرقت الباحثةإلى التعريف بالرقابة الداخلية للمؤسسة، وتعرضت كذلك إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتناولت أيضا أهمية مراجعة القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، وفي الأخير حاولت الطالبة أن تسقط ما تناولته في الدراسة النظرية على إحدى المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز "سونلغاز." لقد قامت الباحثة من خلال هذه الدراسة بإبراز دورالمدقق الداخلي في الجانب المالي للمؤسسة فقط.

في حين تجد أن لهذا الاخير أدوار مهمة لا تنحصر فقط في هذا الجانب ،بل في مختلف جوانب المؤسسة ومن الأدوار الاساسية نجد تقييمه للأداء الكلي للمؤسسة أي مساهمته هذا الأداء وتطويره وليس الأداء المالي فقط.

- دراسة **(الأزهر 2009)،بعنوان :عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية دراسة حالة النظام المحاسبي المالي في الجزائر الجديد.**

تناولت هذه الدراسة عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية والمراجعة الدوليةمعالجة إشكالية :هل عرض ومراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي معدة في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ؟

كما توصلت إلى أن القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية تسمح بإنتاج معلومات صادقة وواضحة و سهلة الفهم و قابلة للمقارنة و التي من خلالها تزيد الثقة بين المتعاملين في سوق راس المال مما يؤدي إلى زيادة في المعاملات المالية .

كما يتطلب من القائمين على إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة من شأنه ان يسهم في رفع المستوى العلمي و العملي لممارسي مهنة المحاسبة لضرورة توافق و انسجام المراجعة .

8-1 تعليق على الدراسات السابقة :

- دراسة **(الزايغ 2006)بعنوان :دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الر أي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية.**

بينت هذه الدراسة أن على مراجعي الحسابات القانونيين بذل العناية المهنية الواجبة عند تقييم أدلة الإثبات من خلال المراجعة التحليلية واستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة ودراسة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ، والتقديرات المحاسبية ، والأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية ، ومدى استمرار المنشأة للقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة ،والحصول على خطاب تمثيل من الإدارة تشهد بدقة واكتمال القوائم المالية،في حين بينت دراستنا أن الهدف الأساسي لهذه الدراسة يتمثل في محاولة الكشف عن مدى أثر تقييم أدلة الإثبات على جودة القوائم المالية ومدى إلتزام المدقق الخارجي في الجزائر بتطبيق الإجراءات والأختبارات اللازمة لتقييم ادلة الإثبات ومن ثم البحث عن العلاقة الجوهرية بين هذه الأدلة وجودة القوائم المالية.

9-1 أسباب إختيار الموضوع :

تم إختيار البحث للأسباب التالية :

- البحث له علاقة بمجال التخصص .
- رغبة الباحثين في الخوض في هذا الموضوع و الإلمام بجميع نواحيه
- أهمية موضوع أدلة الإثبات و جودة القوائم المالية في ممارسة مهنة التدقيق.
- محاولة تقديم مرجع علمي يستفيد منه أصحاب الإختصاص من طلبة و أكاديميون و ممارسون لمهنة المراجعة.

10-1 حدود الدراسة:

- ✓ **حدود مكانية :** تم إقتصار الدراسة على ولاية المدية.
- ✓ **حدود زمانية :** (جانفي – ماي 20015).
- ✓ **حدود بشرية :**تم توزيع إستبانة على المراجعين و أعضاء هيئة التدريس المختصين في المحاسبة.

11-1 صعوبات البحث :

تبعا لخصوصية الموضوع ، وجدنا أمامنا بعض الصعوبات من أهمها :

- صعوبة إستعارة المراجع من المكتبة (مدة الإستعارة ، الإجراءات ؛....) ، صعب عملية التنسيق.
- صعوبة المقابلة و الحصول على المعلومات من مكاتب المراجعة.
- صعوبة توزيع بعض الإستبانات و صعوبة إسترجاع بعض منها وذلك لعدم الجدية والمماطلة.

12-1 الهيكل العام للدراسة :

سنتطرق خلال هذه الدراسة إلى:

- الإطار العام للدراسة (الفصل الأول) والذي يتناول فيه : (مقدمة عامة ، الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية الفرضيات نموذج الدراسة :وذلك بشرح المتغير المستقل والمتغير التابع ، أهمية الدراسة ، أهداف الدراسة الدراسات السابقة، التعليق على الدراسات السابقة ، أسباب إختيار الموضوع ، حدود الدراسة: الحدود المكانية والزمانية و البشرية ، صعوبات البحث ، الهيكل العام للدراسة.)

- الإطار النظري للدراسة (الفصل الثاني) : حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول يتم التطرق فيه إلى الإطارالمفاهيمي للمراجعة الخارجية (تعريف ، تطور التاريخي للمراجعة،الأهمية والأهداف؛.....).

المبحث الثاني:والذي نتناول فيه أدلة الإثبات في المراجعة (المفهو م ، الخصائص ، حجية أدلة الإثبات؛..).

المبحث الثالث: والذي نعرض فيه جودة القوائم المالية (الماهية ، الخصائص ، مستخدمو القوائم المالية؛...).

- الفصل الثالث : حيث خصص للأطار المنهجي للدراسة الذي يتناول وصفا مفصلا لمنهجية الدراسة والإجراءات المتبعة في تنفيذ البحث الميداني ، و أفراد مجتمع الدراسة و عينتها ، و كذلك اداة الدراسة المستخدمة و المعالجة الإحصائية في تحليل الدراسة وذلك بإستخدام برنامج spss .

وفي الأخيرتحليل و مناقشة نتائج الدراسة الميدانية.

الفصل الثاني
الإطار النظري للدراسة

تمهيد الفصل :

ساهم التوسع الكبير في حجم المنشآت وانتشارها، وكذا انفصال الملكية عن الإدارة في ضرورة الحاجة إلى وسيلة محايدة لطمأنة الملاك والمساهمين وضمان حقوقهم، تتمثل هذه الوسيلة في ما يعرف بالمراجعة الخارجية.

وتلعب المراجعة الخارجية منذ نشأتها دورا مؤثرا في تطور بيئة الأعمال، وذلك من خلال جمع المراجع الخارجي للأدلة والقرائن الكافية في إبداء رأي فني محايد على جودة القوائم المالية ،لكي تعتمد عليه أطراف متعددة ترتبط بالمنشأة في اتخاذ القرارات وأحكام أخرى.

هذا ما جعل الكثير من الأطراف المهتمة تسعى لمحاولة وضع إطار نظري لمهنة المراجعة الخارجية من خلال مختلف الدراسات والأبحاث من الطرف الأكاديميين أو وضع أطر قانونية ومعايير وقواعد سلوكية من خلال مختلف الهيئات المهنية ومحاولة تطويرها للاستجابة لمختلف طلبات المجتمع المالي.

وبناءا على ما تقدم سنحاول تقديم إطار نظري في هذا الفصل من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الاول: الإطار ألمفاهيمي للمراجعة الخارجية

المبحث الثاني: أدلة الإثبات في المراجعة

المبحث الثالث :جودة القوائم المالية

المبحث الأول :الإطار ألمفاهيمي للمراجعة الخارجية:

تعتبر عملية المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية، لذا يجب أن تعتمد على قواعد و معايير منطقية ثابتة و معلومات في شكل يمكن التحقق منها .

1-1-2 تعريف المراجعة الخارجية:

سنحاول تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة الخارجية كالآتي:

- "هي الأداة الرئيسية المستقلة و الحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة ، و من ناحية أخرى ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير و الأنظمة و الإجراءات المعنية لحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة"[1] .

- " هي عملية تجميع و تقويم أدلة الإثبات و تحديد و إعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما، ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل محايد" [2].

- **حسب الجمعية المحاسبية الأمريكية:** "هي عملية منتظمة للحصول على الأدلة لتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية "[3].

- **الإتحاد الدولي للمحاسبين:**"هي مراقبة المعلومة المالية الصادرة عن المؤسسة و ذلك من خلال إبداء الرأي حول صحة وصدق المعلومة"[4] .

2-1-2 التطور التاريخي للمراجعة الخارجية :

يظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مر بها التدقيق الخارجي على تعددها، و التقسيم التالي لا يعد التقسيم الوحيد لمراحل تطور التدقيق ، بل هناك تقسيمات أخرى و التي تختلف من مفكر إلى آخر،حيث تم تقسيمه إلى خمس مراحل هي :

[1] محمد السيد سرايا **"أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل"** الطبعة الأولى، جامعة الإسكندرية مصر، 2007 ،ص 39 .
[2] حاتم محمد الشيشين**" أساسيات المراجعة "**الطبعة الأولى المكتبة العصرية للنشر و التوزيع جامعة طنطا، مصر ،2007 ،ص 15 .
[3] محمد التهامي طواهر **"المراجعة و تدقيق الحسابات"** ديوان المطبوعات الجامعية ، جامعة الجزائر، 2003 ،ص 09 .
[4] بوقابة زينب**" التدقيق الخارجي و تأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الإقتصادية "**رسالة ماجيستر ،جامعة الجزائر، 2011 ،ص07 .

1- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م :

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة و المشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة و الهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.

كما تميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الإستماع ، أي إستماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه ، و إستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه ، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم .

2 – الفترة مابين 1500م و 1850م:

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية ، و لعل ما يمكن إستخلاصه من هذه الفترة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها و زيادة الحاجة للمدققين .

كما تم تطبيق و استعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي، حتى و لو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، و ظهور نوع من الرقابة الداخلية عن المشاريع [1] .

3 – الفترة ما بين 1850م و 1905 م:

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة و بالتالي الإنفصال التام بين الملاك و الإدارة ، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة .

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة تمثلت في:

- اكتشاف الغش و الخطأ؛
- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية؛

[1] بوبكر عمبروش، **" دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة"**، رسالة ماجيستر ، جامعة سطيف، الجزائر، 2011، ص 03.

- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية [1]؛

4- الفترة مابين 1905 – 1960:

لقد تطور الهدف الرئيسي للتدقيق إلى التأكد من صحة و عدالة المركز المالي خلال هذه الفترة وأصبح اكتشاف وضع الأخطاء غرضا فرعيا مع التأكيد على أهمية الإعتراف بنظام الرقابة الداخلية وتغير أسلوب التدقيق من الإعتماد على التدقيق التفصيلي إلى استخدام أسلوب العينات ، و أهمية الربط بين حجم العينة و كيفية اختيارها و مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

5- الفترة ما بعد 1960:

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة، هو ظهور الشركات الكبرى، و الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة، و كذلك الاعتماد على المراجعة الاختبارية[2].

كما عرفت هذه المرحلة ازدهارا كبيرا للتدقيق حيث شهدت التأكيد على:

- أن الهدف الرئيسي للتدقيق للتدقيق هو إبداء الرأي حول مدى صحة و عدالة القوائم المالية.
- الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية .
- الإهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل : استخدام الأسلوب الرياضي،التحليل المالي ، خرائط التدقيق العينات الإحصائية ، بحوث العمليات ، وهذا بفعل التطورات التي حدثت في استخدام الإعلام الآلي.[3]

---

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة **"التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية "** رسالة ماجيستر، جامعة الجزائر ، الجزائر 2010، ص04.

[2] لطفي شعباني**"المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة دراسة حالة قسم تصدير الغاز االتابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك "** رسالة ماجيستر،جامعة الجزائر،الجزائر،2004،ص19.

[3] بوقابة زينب، مرجع سابق، ص04.

2-1-3 أهمية و أهداف المراجعة الخارجية :

2-1-3-1 أهمية المراجعة الخارجية :

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواءا كانت أطراف داخلية أو خارجية ، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ قرارات و خطط مستقبلية و من بين المستفيدين نجد :

- إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا و بالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة و يزيد من نسبة الإعتماد عليها ، كما تعتبر الحكم علي مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

- الملاك و المساهمين :

إن ظهور شركات المساهمة و انفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق فكان لابد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين، ومنع حدوث إختلاس و تلاعبات ، كما أن تقرير مدقق الحسابات ساهم في جلب المستثمرين الجدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن[1].

- الدائنين و الموردين :

و يعتمدون على تقارير المراجع بسلامة و صحة القوائم المالية و يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام قبل المشروع في منح الإتمان التجاري و التوسع فيه .

- البنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى:

تلعب هذه المؤسسات دورا هاما في التمويل قصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها و توسيعها لهذا فإنها تعتمد على القوائم المالية لتقرير المراجع لدراستها و تحليلها قبل الشروع في منح الإئتمان

[1]محمد مازون **"التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر "** رسالة ماجيستر، جامعة الجزائر الجزائر،2011،ص10.

المصرفي (القروض) و تعتمد كأساس للتوسع فيه و الإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر قبل منح الإئتمان [1] .

- **الدولة (الهيئات الحكومية)** :

فتعتمد على القوائم المالية في أغراض كثيرة يمكن تلخيصها في :

التخطيط و الرقابة ، فرض الضرائب ، تقرير الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بترقيتها .

- **العمال** :

حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور و المشاركة في الأرباح المحققة[2].

2-3-1-2 أهداف المراجعة الخارجية:

الأهداف بصفة عامة هي الغايات التي يرجى تحقيقها من نشاط معين فالهدف الأساسي للمراجعة الخارجية هو إبداء الرأي بشأن عدالة و تمثيل القوائم المالية محل المراجعة للمركز المالي ، و لكي يتمكن المراجع من ذلك عليه أن يتأكد من تحقيق الأهداف التالية :

- **الوجود (الحدوث):**

أي التأكد من أن الأصول المختلفة (مثل المخزون أو النقدية أو الآلات) موجودة بالفعل في تاريخ الميزانية التي تتم مراجعتها لإبداء الرأي عليها ، و أن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية

مثل: المبيعات و المشتريات قد حدثت بالفعل أثناء الفترة محل المراجعة .

- **التحقق من الإكتمال (الشمولية)** :

أي التحقق من أن كل ماحدث و وقع أثناء السنة موضع الفحص تم تسجيلها و إظهارها بالقوائم المالية المختلفة الظاهرة في القوائم المالية فمثلا بالنسبة لهدف التحقق من اكتمال المبيعات ، على المراجع أن يتحقق من أن المبيعات الظاهرة بقائمة الدخل تشمل كل البضاعة التي تم شحنها للعملاء خلال الفترة .

[1] وجدان علي أحمد **"دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة "** رسالة ماجيستر،جامعة الجزائر،الجزائر، 2010 ص 59 .

[2] عزوز ميلود **" دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية "** رسالة ماجيستر،جامعة سكيكدة،الجزائر،2007، ص08.

- التحقق من صحة التقييم (التقويم) :

أي التحقق من أنه تم تقييم الأصول و الإلتزامات المختلفة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتكوين المخصصات اللازمة المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء و المخزون.[1]

- الملكية (الحقوق و الإلتزامات) :

يجب التحقق من ملكية العديد من الأصول و على الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول ، إلا أن المراجع يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة أو المنشأة فعلا ، و لعل الإجراء المتبع غالبا للتحقق من هذه الملكية إنما يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية ، مثل فحص عقود المبيعات ، فحص عقود الإيجار و من ناحية الإلتزامات فيجب على المراجع التحقق من صدق هذه الإلتزامات المسجلة بالدفاتر مثل حسابات الدائنين .

- إستقلال الفترة المالية :

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات و التكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية ، و هذا يتطلب من المراجع التحقق من أن كل العمليات التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة ، و بالمثل يجب أن يتحقق المراجع من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط هذه الفترة المالية .

- عرض القوائم المالية (الإفصاح) :

لتحقيق هدف عرض القوائم (الإفصاح) فإن المراجع يجب أن يكون معنيا بالتحقق من أن عناصر مكونات القوائم المالية التي تام تبويبها و الإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحلسبية المتعارف عليها و بالطبع فإن هدف عرض القوائم يجب أن ينفذ و يستوفي بالنسبة لكافة العناصر الجوهرية بهذه القوائم [2].

---

[1] منصور البدوي **"دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة "** الدار الجامعية ،مصر ، 2003 ، ص ص 42 – 43 .

[2] وليم توماس و أمرسون هنكي ، ترجمة أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد **" المراجعة بين النظرية و التطبيق"** الكتاب الأول ، دار المريخ ، مصر ، 2003 ، ص ص 310-311.

4-1-2 فروض المراجعة و معاييرها :

1-4-1-2 فروض المراجعة :

لكي تكون المراجعة مقبولة و ممكنة يجب أن تتوفر مجموعة من الفروض التي تنطوي على عمل يقوم به المراجع الخارجي لصالح العميل و تتمثل فيما يلي:

- قابلية البيانات المالية للفحص :

من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة ، فإذا لم تكن البيانات و القوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود المهنة .

- خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية :

نجد أن هذا الفرض ضروري في جعل عملية المراجعة إقتصادية و عملية ، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من المراجع المراجع عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباراته و أن يستقصي وراء كل شيء برغم عدم وجود ما يؤكد أنه سيكتشف الأخطاء.

- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و مصلحة أدارة المشروع :

و هذا الفرض يعني عدم وجود تعارض حتمي ، و لكن لا يعني استحالته ، فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض في الفترة القصيرة بين مصلحة كل منهما ، فإدارة المشروع قد ترى أن مصلحتها العاجلة أو من مصلحة المشروع أن تخفي بعض البيانات عن المراجع الخارجي .

و عدم وجود هذا الفرض يجب على المراجع الخارجي أن يقوم بمراجعة تفصيلية لكل مايقدم إليه من ايضاحات تعدها الإدارة لعدم الثقة فيها .

- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، يؤدي إلى سلامة القوائم المالية للمركز المالي و نتائج الأعمال :

يعني هذا الفرض أن المراجع يسترشد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعنية ، و في الوقت نفسه تكون لهم سند لتعضيد ارائهم ، و يشبه ذلك ما تقتبسه المراجعة من مبادئ إحصائية فيما يتعلق بالمعاينة الإحصائية [1]

- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي ، سوف تكون كذلك في المستقبل ما لم يوجد دليل على عكس ذلك :

إذا كان المراجع الخارجي يفترض إستمرار المشروع فإن المراجع يفترض أيضا أن دورات النشاط والأحداث التي واجهتها في السنة السابقة سوف تتكرر، و لعل ذلك يعطي مغزى لجميع التقارير التي تتضمنها القوائم المالية ، و لعل المراجع يدرك أنه ما لم يكن الأمر كذلك فلن تكون معظم القيم على نفس حالتها .

- يلتزم المراجع بإلتزامات المهنة المحددة أو القابلة للتحديد :

يقوم هذا الفرض بإلتزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها ، و التي تحددها مهنتهم بالإضافة إلى ماتفرضه التشريعات و القواعد المهنية .

- عند مزاولة المراجع لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي في البيانات المالية ، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط :

يقصد بهذا الفرض أن المراجع خبير مهني يؤدي عمله في المراجعة ملتزما بهذه الحدود ، فهو لا يتحمل مسؤولية الإدارة و لا يخضع لأي ضغوط تحد من درجة استقلاله ، كما أنه لا يتدخل في أعمال الإدارة (لا يقوم مثلا بتقييم الرقابة الإدارية بينما يقوم فعلا بتقييم الرقابة الداخلية المحاسبية).[2]

2-4-1-2 معايير المراجعة المتعارف عليها:

حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات، لقيت القبول العام في معظم دول العالم و تتمثل فيما يلي :

---

1 محمد سمير الصبان **" نظرية المراجعة و اليات التطبيق"** الدار الجامعية ، مصر ، 2003 ، ص ص 18- 22.

2 كمال خليفة أبو زيد و اخرون **" دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية "** ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر،2008، ص ص 26-27.

- المجموعة الأولى – المعايير العامة :

يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص حائزون على تأهيل علمي ملائم و كفاءة لازمة في مراجعة الحسابات، و تتمثل الكفاءة في جملة المعارف و الخبرات في شتى الميادين و التي تزداد اتساعا مع مرورالزمن، و يحصل المراجع عليها بعد تكوين نظري وميداني و النجاح في شهادات من أعلى المستويات، و إلا فكيف يمكنه إذا انعدم فيه التأهيل العلمي أن يحمي المساهمين و أصحاب الحقوق على المؤسسة والمتعاملين معها، و كيف يمكنه أن يواجه المشاكل المعقدة التي تعترض طريقة أثناء القيام بالمهمة، ، كما أنه لا بد على المراجع الخارجي أن يلتزم دائما بالاستقلال في تفكيره في جميع الأمور التي تنتمي إلى المهمة المنوطة به، فاستقلالية تكون تجاه مختلف الأطراف الذين يتم رفع التقرير النهائي لهم والاستقلالية هنا تتمثل في نزاهة و استقامة و نضج المراجع و تمتعه بكافة حقوقه المدنية و عدم تعرضه لعقوبات سابقة، كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تضفي مزيدا من الثقة على البيانات المحاسبية التي يبدي رأيه فيها، خصوصا و أن الدائنين و المستثمرين و الدوائر الرسمية و غيرهم يعتمدون على رأي المراجع بصفته خبيرا مستقلا محايدا و الضامن لشرعية و صدق الحسابات[1].

- **المجموعة الثـانية معايير العمل الميداني :**

إن توفر الكفاءة و الإستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كاف إذا للقيام بمهمته على احسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية و صدق الحسابات ، و هي مقياس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به و بالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب في مراجعة و مراقبة الحسابات ، و تنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير هي :

- يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب و كاف ، فضلا عن توافر إشراف دقيق على أعمال المساعدين .

---

[1]نقاز أحمد ،**"دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار"**،مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة المجستير تخصص مالية ومحاسبة،جامعة عمار ثلجي الأغواط ،2007،ص30.

- يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة ، و ذلك لتقرير مدى الإعتماد عليه ، و من ثم تحديد المدى المناسب للإختبارات اللازمة و التي تستفيد بها إجراءات المراجعة .

- ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص و الملاحظة و الإستفسارات و المصادقات و غير ذلك، وذلك كله لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأي فيما سيتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص و المراجعة [1] .

- **المجموعة الثــالثة – معـايير التقرير:**

- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

- يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية و الفترة السابقة عليها .

- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة يعد الإفصاح و الشفافية بالقوائم المالية كافيا .

- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية ، أو على رأيه عن بعض العناصرالتي أشارت على عدم إبداء الرأي ، و عندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك ، و عندما يقترن إسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير ، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع و إلى درجة مسؤوليته[2].

---

[1] أحمد محمد مخلوف "المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية" رسالة ماجيستر،جامعة الجزائر، الجزائر،2007،ص ص23-24.

[2] ألفين أرينز ، جيمس لوبك ، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي ، أحمد حامد حجاج ،**" المراجعة مدخل متكامل"** ، دار المريخ للنشر السعودية ، 2002 ص 41.

المبحث الثاني :أدلة الإثبات في المراجعة

1-2-2 مفهوم أدلة الإثبات:

لقد تعددت التعاريف التي تنأولت أدلة الإثبات ، ولكن معظمها تشترك في كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متجادل فيه، فهي تقدم للبر هان والتأكد وبالتالي تساهم في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، وتتمثل هذه التعاريف فيما يلي:

- **التعريف الأول:** "أدلة الإثبات هي المعلومات التي يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها تنفق مع معايير موضوعة ، وتختلف المعلومات بشكل كبير طبقا للمدى الذي يقتنع فيه المراجع عن ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وتشمل الأدلة معلومات ينظر إليها المراجع على أنها درجة عالية من الاقتناع "[1].
- **التعريف الثاني:**"أدلة الإثبات هي أي معلومات يتم الاستعانة بها من اجل تحديد مدى التوافق بين المعلومات المالية والمعايير المقررة سلفا ، و هذا ما نص عليه المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ، والذي يتطلب من المراجع جمع وتقييم الأدلة التي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية" [2].
- **التعريف الثالث :**"أدلة الإثبات هي المعلومات التي يحصل عليها المراجع للوصول إلى استنتاجات يعتمد عليها في تكوين رأيه عن القوائم المالية"[3].

---

[1]الفين ارينزوجيمس لوبك، مرجع سابق .ص238.

[2]طلال حمدونه وعلام حمدان **"مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق(التدقيق الالكتروني)في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على أدلة إثبات ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية"** مجلة الجامعة الإسلامية،المجلد السادس عشر ، العدد الأول ،2008،ص 924.

[3]www.ascasociety.org/de fault.aspx?lang=ar17/02/2015 17:00

2-2-2 خصائص أدلة الإثبات :

يمكن القول بصفة عامة أن أدلة الإثبات في المراجعة يجب أن تستوفي ثلاث خصائص أساسية حتى يمكن للمراجع الإستناد إليها عند إبداء رأيه المهني ،وهذه الخصائص هي :

- الخاصية الأولى : إمكانية الإعتماد

يجب أن يقتنع المراجع بأن ما جمعه من أدلة يمكن الإعتماد عليه كأساس لإبداء رأيه المهني و بالطبع فإن درجة اعتماد المراجع على تلك الأدلة سوف يتأثر بمجموعة من العوامل :

- استقلال مصدر الدليل:

ويقصد بذلك أن الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي مستقل يمكن للمراجع الإعتماد عليها بدرجة أكبر من الاعتماد على الأدلة التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة.

- كفاءة ومؤهلات مصدر الدليل :

تتأثر إمكانية اعتماد المراجع على الأدلة المختلفة بمدى كفاءة تصدر تلك الأدلة بقدر ما تتأثر بمؤهلاته وبما يجعله قادرا على تقديم معلومات خالية من الأخطاء.

- أنظمة الرقابة الداخلية :

يتمثل هذا العامل في مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية الذي يمثل جاذبا هاما من البيئة التي يتم من خلالها إنتاج وتوفير بعض الأدلة ، وبالطبع فإنه كلما كان هناك هيكل فعال للرقابة الداخلية كلما كان من الممكن الإعتماد على ما يقدمه من معلومات وأدلة إثبات بدرجة كبيرة.

- موضوعية الدليل:

تتوقف موضوعية الدليل على مدى حاجته إلى الحكم الشخصي للمراجع لتقييم مدى دقته، حيث توجد علاقة عكسية بينهما ، بمعنى أنّ الدليل الموضوعي هو ذلك الدليل الذي يحتاج إلى القليل من الحكم الشخصي للمراجع لتقييم مدى دقته .

- طريقة الحصول على الأدلة الخارجية:

ويقصد بذلك أن الأدلة الخارجية التي ترسل مباشرة من المصدر إلى المراجع يمكن الإعتماد عليها بدرجة أكبر مما لو تم تقديمها إلى المراجع من خلال منشأة العميل.[1]

-الخاصية الثانية : مناسبة الأدلة

أما الأدلة المناسبة فهي الأدلة التي تكون سليمة وذات صلة، والسلامة دالة لثلاث صفات:

- ملاءمة المصدر الذي أخذ منه الدليل :

فالأدلة المأخوذة من مصادر خارجية تتمتع بسلامة أكبر من تلك التي المأخوذة من مصادر داخلية وينص المعيار الدولي رقم 500 بعنوان أدلة إثبات المراجعة على أن مصداقية أدلة إثبات المراجعة تتأثر بمصدرها وطبيعتها ، ويشير ذلك المعيار إلى أن أدلة الإثبات الناتجة من مصادر خارجية تكون أكثر مصداقية من أدلة الإثبات المعدة داخليا ، كما أن أدلة الإثبات المكتوبة أكثر مصداقية من أدلة الإثبات الشفهية .

[1]وجدي حامد حجازي ،**"المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل"** ،دار التعليم الجامعي ،مصر ،2010،ص ص 25-27.

- الظروف التي تم فيها الحصول على الأدلة:

العمليات المعدة في ظروف رقابة داخلية مرضية تتمتع بسلامة أكبر من تلك المعدة في ظروف رقابة داخلية ضعيفة.

- الطريقة التي تم بها الحصول على الأدلة:

الأدلة التي يتم الحصول عليها بواسطة المراجع مباشرة أكثر اعتمادية من تلك التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر .

- الخاصية الثالثة: كفاية الأدلة

يجب أن تكون الأدلة كافية ، والأدلة الكافية هي أدلة تكفي لتأييد رأي المراجع الخارجي بخصوص القوائم المالية ، والكفاية مسألة تقديرية وتتأسس عادة على الأهمية النسبية كفاية نظام الرقابة الداخلية وكلما كانت سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية قوية كلما كانت البيانات المحاسبية المنتجة بواسطة ذلك النظام يعتمد عليها أكثر، أي أن كفاية الأدلة تتعلق بمقدار أو حجم الأدلة ، إلا أن هناك بعض العوامل التي ينبغي على المراجع أن يأخذها بعين الإعتبار عند الحكم على كفاية الأدلة ومنها:

- الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص .
- نوعية وصلاحية أدلة الإثبات المتاحة.
- التكلفة والمنفعة عند جمع أدلة الإثبات.

ومنه يمكن القول أن كفاية الأدلة تعني الحصول على حجم أدلة يحقق تدعيم كافي وملائم لرأي المراجع

دون إسراف في التكاليف أو تعرض لمشاكل قانونية ناتجة عن إهمال المراجع في مهمته تنتج عنه الحصول على أدلة غير كافية.[1]

3-2-2 حجية أدلة الإثبات :

حتى تكون أدلة الإثبات ذات حجية قوية يجب أن تتناسب مع الظروف التي تم في ظلها الحصول والشيء المهم للمراجع هو جمع الدليل الكافي الملائم التي تكون حجيته أعلى ويقدم درجة عالية من الإقناع تساعد على إبداء الرأي ، وهناك معايير للحكم التي تجعل أدلة الإثبات أكثر قوة وحجية نذكر منها:

- في حالة الحصول على دليل الإثبات من مصادر خارجية ليست لها علاقة بالمؤسسة فيكون أكثر قوة وحجية مما لوتم الحصول عليه من داخل المؤسسة .

- حين تعد البيانات المحاسبية والقوائم المالية في ظل نظام رقابة داخلية فعال ، فإن ذلك يؤدي إلى اعتماد على هذه البيانات و القوائم عما لو تم إعدادها في ظل نظام للرقابة غير فعال[2].

- توفر عنصري الكفاية والمناسبة في أدلة الإثبات ، فلا بد أن يكون عدد الأدلة الذي يحصل عليه المراجع الخارجي كافيا للإثبات ، وأن درجة صلاحيتها والثقة بها كبيرة .

- شمول الأدلة للعناصر الأساسية في التحقيق و التقييم والتي تتضمن : الوجد ، حدوث العملية ، التقييم بالقيمة المناسبة ، الإفصاح والتوصيل وفق المتطلبات ، طبيعة العنصر (حق أم التزام)،مدى تكامل الإثبات والمعالجة المحاسبية.

- في حالة إختلاف دلالة الأدلة في أكثر من مصدر بالنسبة للعنصر الواحد ، يلزم على المراجع الخارجي تطبيق إجراءات إضافية للوقوف على أسباب هذا الإختلاف.

- يقوم المراجع الخارجي بوضع بعض التحفظات على العناصر بسبب عدم حصوله على الأدلة الكافية والمناسبة لإزالة ما يكون لديه من شك حول بعض الأمور المتعلقة بعنصر محل المراجعة.

---

[1] يوسف محمد جربوع ."**دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية**"رسالة ماجستير ،الجامعة الإسلامية ،غزة ،فلسطين،2006، ص ص 36-37.

[2] شدري معمر ،"**دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**"رسالة ماجستير، جامعة بومرداس ،الجزائر،2009 ص67.

- يستند المراجع الخارجي في إبداء رأيه الفني والمحايد إلى أدلة مرجحة الصدق تتفاوت في درجة الترجيح حسب الأحوال ، وفي هذا الصدد لا يقتضي الأمر تعقيد درجة الإثبات إلى حد الاستحالة أو تخفيضها إلى الإكتفاء بمجرد الإنطباع أو الظن.

ويمكن القول في هذا الصدد أن أدلة الإثبات لا تقدم اليقين الكامل ولكنها تكتفي لمجرد الإطلاعوحتى في الحالات التي يمكن أن نحصل فيها على اليقين فإن هناك بعض العوامل اللازمة للحصول على الأدلة[1].

4-2-2 أنواع أدلة الإثبات

تقسم أدلة الإثبات وفقا لما تقدمه من إقناع عند اتخاذ القرارات إلى:

- **الوجود المادي:**

يعتبر الوجود المادي (الفعلي) من أقوى البراهين في عملية المراجعة ، فالمراجع الخارجي يتحصل على درجة كبيرة من اليقين عندما يشاهد الآلات أو المباني أو البضاعة على الطبيعة ، غير أنه يجب أن يلاحظ أن وجود الشيء لا يعني بالضرورة ملكيته ، كما أنه في بعض الأحيان يعتمد على الوجود المادي كدليل من ناحية الكم ، ولكن من ناحية النوع يصعب ذلك ، فدليل الوجود الفعلي للأصل من الناحية الكمية يتأتى عن طريق المشاهدة ، أما من ناحية الجودة قد يصعب تقديرها بمجرد الملاحظة ، هذا الأخير يحتاج إلى تعزيز عن طريق أدلة أخرى مثل الاختبار والفحص أو عن طريق شهادات من أناس آخرين مثل الخبراء.

[1] بوسماحة محمد،**"معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر"**،رسالة ماجستير ،جامعة الجزائر،الجزائر ،2002،ص ص 108-109.

- المستندات:

تعتبر المستندات من أكثر الأدلة من حيث الكمية التي يتعامل معها المراجع الخارجي لأنها تعطي جزءا كبيرا من عملية المراجعة ، كما أنها تعتبر أكثر حجية كدليل من أي نوع آخر من الأدلة ، غير أن درجة حجيتها تتأثر إلى حد بعيد بإمكانية تزويرها أو تقليدها .

وهنا يجب على المراجع أخذ الحيطة والحذر والتحقق من صحتها قبل الإعتماد عليها .[1]

وقد تنشأ المستندات خارج المنشأة أو داخلها ونوضح كل نوع كالآتي :

- المستندات الخارجية:

وتنقسم بدورها إلى نوعين :

***مستندات خارجية ترسل مباشرة إلى المراجع الخارجي:** و هي المستندات التي تعد خارج المنشأة وترسل مباشرة إلى المراجع الخارجي.

***مستندات خارجية في حوزة المؤسسة :** قد يؤدي وجود هذه المستندات في حوزة المنشأة إلى إحتمال تعديلها أو استبدالها ، وليس معنى هذا الإحتمال أن تكون عديمة القيمة كأدلة إثبات فهي بلا شك أقوى في هذه الناحية من المستندات التي تنشأ داخل المؤسسة .

-المستندات الداخلية:

وهي تلك التي تنشأ داخل المؤسسة وهي أقل قوة كأدلة إثبات من المستندات الخارجية وتنقسم إلى:

*** مستندات داخلية تتداول خارج المؤسسة:** تقترب بعض هذه المستندات في قوتها كأدلة إثبات من المستندات الخارجية.

[1]إدريس عبد السلام إشتيوي **"المراجعة معايير وإجراءات"** الطبعة الرابعة، دار النهضة ، بيروت ،1996 ، ص ص 80-81.

* **مستندات داخلية تتداول داخل المنشأة :** وتتوقف درجة الثقة في هذه المستندات المتمثلة في الإستمارات و النماذج والسجلات الداخلية على قوة نظام الرقابة الداخلية .

* **الأدلة المستمدة من شهادات الأفراد :**ويتم الحصول عليها من الآخرين في شكل ردود على ما يطلبه المراجع في استفسارات أو مقابلات أو اجتماعات .

***الدليل التحليلي:** ويحصل المراجع على هذه الأدلة بعد إجراء عمليات التحليل والتحقق و من الأساليب المستخدمة نجد:

-العمليات الحسابية؛

-المقارنات؛

-الإستنتاج؛

-فصل المعلومات إلى مكوناتها؛

***أدلة المراجعة الإلكترونية:** هي تلك المعلومات التي تم إنشاؤها أو تشغيلها أو تسجيلها أو المحافظة عليها إلكترونيا والتي يعتمد عليها المراجع الخارجي في دعم محتويات تقرير المراجعة.[1]

- **المصادقات (رسائل التأكيد من الغير):**

وهي أيضا تمثل أدلة إثبات قوية خاصة وأنها تحمل اعتراف وتوقيع الطرف المعني مباشرة والتي يتحصل عليها المدقق من الموردين والمدينين والبنوك ودائنين آخرين ،كالمصادقات على الحساب والكشوفات الموجودة لديهم وتهم المؤسسة .

- **الإقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة :**

قد لا يجد المراجع الخارجي سبيلا لتدعيم رأيه حول نقطة ما سوى ما تقدمه الإدارة من اعترافات مكتوبة في شكل تقارير ، فهناك بعض الأمور لا يستطيع المدقق الحكم عليها ، لهذا السبب يلجأ إلى

[1]عبيد سعد الشريم وآخرون ، **"أصول مراجعة الحسابات"** ، مركز الامين للنشر والتوزيع ،الطبعة الاولى، صنعاء ،2006، ص ص228-240.

الإدارة من أجل استشارتهم فيما يتعلق بالمؤسسة من أمور غامضة يؤكدها المسئولون عن الإدارة بواسطة تلك الإقرارات للوصول إلى معلومات سهلة وواضحة.

- **النظام الرقابي الوقائي الفعال:**

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يساعد على ضبط العاملين على التقيد بالنظام والتعليمات والخطط المرسومة من قبل الإداريين في المؤسسة ويبعث على الطمأنينة والثقة في صحة المعلومات التي تحملها القوائم المالية .[1]

5-2-2 أساليب الحصول على أدلة الإثبات :

إن الوسائل الفنية الرئيسية المستعملة للحصول على أدلة الإثبات عديدة تتمثل في:

- **الجرد الفعلي:**

من الوسائل الخاصة بالحصول على أدلة إثبات قوية نجد الجرد الفعلي للعنصر تقوم على معاينة الشيء محل الفحص من طرف المراجع.

- **المراجعة المستندية:**

ينتج عن عمليات المؤسسة تبادل مستندات بينها وبين الغير، والكثير من عمليات المؤسسة تنشأ عنها مستندات ، حيث تمتاز بأهمية قصوى كونها تمثل الأدلة الكتابية المؤيدة للعمليات.

يعتمد المراجعون على المستندات اعتمادا كبيرا في مراجعة صحة القيود المثبتة في الدفاتر والمراجعة المستندية هي الأساس الحقيقي لعملية المراجعة، ويتوقف النجاح الكلي لأي عملية مراجعة على الدقة التي يتم بها هذا الجزء من العمل ، فالمراجعة المستندية ليست معناها الفحص العابر للمستندات ولكن هي فحص عمليات المؤسسة وما يؤيدها من مستندات بحيث يقتنع المراجع الخارجي بأن هذه العمليات سليمة.

---

[1]لقليطي الأخضر **" مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر "**رسالة ماجستير ،جامعة باتنة ، الجزائر،2009 ،ص ص76-77.

- الربط بين المعلومات والمقارنات:

بموجب نظام القيد المزدوج هناك اتجاه لوجود ترابط بين الحسابات و البنود المختلفة، وتستعمل عبارة المطابقة بشكل واسع من طرف المراجعين للتعبير عن الربط بين رصيد احد الحسابات ورصيد حساب آخر ، والترابط والتوافق بين هذه الحسابات دليل إثبات على أن هذه الحسابات خالية على الأقل من الأخطاء.

- نظام المصادقات:

تهدف هذه الطريقة إلى الحصول على بيان مكتوب من الشخص خارج المؤسسة بصحة أو عدم صحة رصيد معين ، وتعتبر هذه الطريقة من أنجح الطرق المتاحة للحصول على أدلة إثبات ، فهذه الطريقة تستعمل للتحقق من المبالغ المستحقة على مديني المؤسسة ومن المبالغ المستحقة على المؤسسة للغير ولا يمكن للمراجع أن يطلب بنفسه مباشرة من الغير مصادقات بصحة أرصدة حساباتهم مع المؤسسة لأنه لا توجد علاقة مباشرة بينه وبين المراجع ، وقد يرفض الكثير منهم الرد على خطاباته ولذلك فإن طلب المصادقة الذي يرسل إلى الغير يجب أن ينبع من جانب المؤسسة نفسها.[1]

- الإقرارات المكتوبة التي يحصل عليها االمراجع الخارجي من الغير:

في بعض الحالات لا يستطيع المراجع الخارجي حضور الجرد لبضاعة آخر المدة أو النقدية لدى فروع المؤسسة المناطق البعيدة، فإن المراجع الخارجي يحصل على شهادات من إدارة المؤسسة تتضمن صحة وجودها وملكيتها وقيمتها آخر المدة، إلا أن مدقق الحسابات يجب أن يكون حريصا في قبوله لمثل هذا النوع من الشهادات بسبب إعدادها من قبل إدارة المؤسسة، احتمال وجود تلاعب أو تزوير في بياناتها وعليه القيام ببعض الاختبارات الكافية لكي يطمئن على صحة وسلامة تلك الشهادات.

- الدقة الحسابية للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات:

[1]شدري معمر سعاد، مرجع سابق ،ص ص 71-72.

نظرا لإتباع المشروع طريقة القيد المزدوج في إثبات العمليات المالية في الدفاتر، فإن صحة تسجيل هذه العمليات وصحة الترحيل والترصيد تؤدي إلى توازن الحسابات، وهذا يظهر في ميزان المراجعة الشهري، كما أن التوازن بـين مجمـوع أرصدة المـوردين بدفتـر الأستاذ العام يعتبـر مؤشرا على صحة إثبات العمليات وترحيلها و ترصيدها، ولا يعتبر هذا المؤشر مؤكدا حيث قد تتضمن الدفاتر أخطاء متكافئة قد لا يظهرها ميزان المراجعة رغم توافر التوازن بين الحسابات مما يؤدي إلى ضرورة الحصول على أدلة أخرى تؤيد التوازن السابق المشار إليه .

- نظام الاستفسارات والتتبع:

يكون الاستفسار شفويا أو تحريريا، وعلى مراجع الحالتين أن يحرص في البحث عن تعزيز الإجابات التـــي يتلقاها قبل أن يقتنع بهـــا ، وهذا الأسلوب ذاتـــي بطبيعته إذ يعتمد كثيـــرا على تفســـير المراجـــع الخـــارجي وحكمه الشخصي، ويصلح فـــي حالة تقييم نظام الرقابة الداخلية، إذ يلاحظ المراجـــع الخـــارجي بسرعة الانحراف في تطبيق القواعد المرسومة والتعديلات الملحقة بها ،كما يلجأ المراجع الخارجي إلى هذه الوسيلة عند الاستفسار عن أساس بعض القيود المثبتـــة فـــي الدفاتر ليقتنع بأن ذلك يتماشى والمبـــادئ السليمة،وتتوقف قوة الأدلة التـــي يحصـــل عليها المـــدقق من خلال هذه الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها.

- المراجعة الإنتقادية:

ويقصـد بهـا تلك النظرة الفاحصـة السريعة للدفاتر والسجلات لمـلاحظة أية أمور غيـر عادية ملفتة للانتباه، وهي تتطلب من المراجع الخارجي مهارة وخبرة عالية، فقد يجد أن أحد العملاء لم ينتظم بسداد حسابه فـي فتـرة من الفتـرات مع أنه كان دوما منتظما فـي ذلك، فهذه الحـالة تقوده للبحث والكشف عن الاختلاس والتلاعب في المقبوضات .[1]

[1] بوقابة زينب ،مرجع سابق ،ص ص 54-55.

المبحث الثالث :جودة القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي ، وهي الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية ، مع ضرورة توفير معلومات آنية وموثقة لأغراض التقرير المالي والمساعدة في اتخاذ القرارات الإقتصادية الفعالة .

2-3-1 ماهية القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية وبالتالي تزودهم القوائم المالية بمعلومات ضرورية تتصف بالثقة والوقتية والملاءمة.

2-3-1-1 تعريف القوائم المالية:

-" هي تلك الكشوفات المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته و كل تغيير يطرأ على حالته المالية ، تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه (4أشهر)من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية ، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية"[1].

-" عبارة عن سجلات رسمية للأنشطة المالية لشركة معينة. تعطي هذه القوائم ملخص عن الوضع المالي وربحية هذه الشركة على المدى القصير والمدى البعيد، فهي الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في إتخاذ القرارات المختلفة"[2] .

[1] القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد(26-27-28-29)العدد 74 ،الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر2007، الجزائر، ص05 .

[2]معهد الدراسات المصرفية ،نشرة توعوية ،السلسلة الخامسة ،العدد9،الكويت،2013،ص02.

2-3-1-2 الخصائص النوعية للقوائم المالية :

تعتبر الخصائص النوعية صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين كما تمكنهم من كسب ثقتهم ، وتتمثل أهم الخصائص الأساسية في ما يلي :

- **القابلية للفهم :**

" يقصد بالقابلية للفهم خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة منها، بمعنى البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقد"[1].

تقتضي هذه الخاصة أن تكون المعلومات المالية المتوفرة قابلة للفهم المباشر لمستخدميها ، لذا يفترض أن يتوفر مستخدمي المعلومات المالية على درجة من المعرفة والوعي تمكنهم من فهم هذه المعلومات وتقييم مستوى منفعتها ، كما يجب على معدي هذه المعلومات مراعاة ذلك ، وفي الأخير يجب التنويه على أن خاصية القابلية للفهم لا تقضي بضرورة عرض المعلومات السهلة فقط ، بل تقضي بضرورة عرض كل المعلومات المالية ذات الأهمية النسبية بأسهل طريقة ممكنة[2].

- **الملاءمة:**

تكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى مستخدمي القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمنشأة ،سواء كان منها الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية و توفير إمكانية إعمال التنبئات.

- **القابلية للمقارنة:**

ويقصد بذلك جعل مستخدمي القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالإعتماد على القوائم المالية ،وذلك من خلال الإعتماد على الأسس الثابتة في عملية القياس و عرض الأثر المالي

---

[1]وليد ناجي الحيالي ، **"النظرية المحاسبية"**منشورات الأكاديمية العربية بالدنمارك،الجزء الأول،2011.ص84.

[2]هواري سويسي ، بدر الزمان خمقاني ، مداخلة بعنوان **"نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي"**ملتقى بعنوان**"الإصلاح المحاسبي في الجزائر "**جامعة قاصدي مرباح، الجزائر ،**2011.**

للأحداث الإقتصادية، وكذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس و في إعداد القوائم المالية والإفصاح عن أثر التغيير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة[1].

- **المصداقية:**

لكي تكون المعلومات مفيدة للمستخدمين ،يجب أن تكون موثوق بها وأن يكون من الممكن الإعتماد عليها ، وتتوافر خاصية إمكانية الإعتماد على المعلومات عندما تكون خالية من الخطأ والتحيز الجوهري وتتصف بأمانة التعبير.

ولايعني هذا الدقة الكاملة المطلقة ، فالمعلومات المحاسبية هي نتاج عملية تشغيل بشري والذي يحتمل وجود خطأ أو أخطاء في التقديرات والأحكام ،ولذلك فإن المعلومات المحاسبية تمثل أرقام تقريبية أكثر منها أرقام كاملة الدقة ،ولكي تكتسب هذه الأرقام أو المعلومات المحاسبية التقريبية الثقة من جانب المستخدمين ،فإنه يجب توافر أربعة صفات هي :التعبير الصادق ،الجوهر قبل الشكل ، الحياد،والإكتمال .

- **التعبير الصادق:**يجب أن تعبر المعلومات بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها من المتوقع أن تعبر بصورة معقولة.
- **الإهتمام بالجوهر قبل الشكل :**يجب أن تتم المحاسبة عن العمليات المالية والأحداث طبقا لجوهرها وحقيقتها الإقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني ،حيث أن جوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائما متطابق مع تلك التي تظهر في شكلها القانوني.
- **الحياد:** أي لاتعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا.

فيقضي هذا المفهوم بضرورة مراعاة الحيطة والحذر لضمان عدم المبالغة في الأرباح أو في تحسين المركز المالي .

[1] حسين القاضي و مأمون توفيق حمدان ،**"المحاسبة الدولية"**،الطبعة الأولى ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ،عمان ،2000 ص ص169-170.

- **الإكتمال :** يعني أن تكون المعلومة كاملة في القوائم المالية وذلك ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة ،إن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة ومضللة ،وهكذا تصبح غير صادقة وغير ملائمة.[1]

2-3-2 مستخدمو القوائم المالية:

هناك جهات عديدة تستفيد من التحليل المالي فمنها ما هو داخلي يخص المنشاة نفسها ويتمثل بالمستويات الإدارية المختلفة وهناك جهات خارجية تستفيد من التحليل المالي تتمثل بجميع الأطراف خارج المنشأة سواء كانت لهم صلة بالمشروع أو لا وبصورة عامة فإن الجهات التي تستفيد هي[2]:

●الأطراف الداخلية:

يقصد بهم المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة ، ويلاحظ أن اهتمامات كل مستوى من المستويات الإدارية يختلف نسبيا من مستوى إلى آخر نظرا لاختلاف المسؤوليات الملقاة على عاتق كل منها ،ويمكن تصنيفها إلى ما يلي[3]:

- **إدارة المؤسسة:**

تهتم إدارة المؤسسة بمختلف مستوياتها الإدارية بالتحليل المالي بهدف قياس كفاءتها والتعرف على نواحي الضعف والقصور في نشاطها خلال الفترة المالية أو فترة التحليل المالي ، وذلك من خلال دراسة الإتجاهات ومؤشرات تطورها المئوية ، أو من خلال إيجاد علاقات منطقية ذات دلالة ومعنى بين بنود أو فقرات حسابات النتائج أو الميزانية أو كليهما معا باستخدام المؤشرات الإقتصادية الكمية ،النوعية التي تعرف في أدبيات الإدارة المالية بالمؤشرات المالية ثم تفسيرها أو استخدامه بشكلها البسيط أو المركب في معادلات رياضية أو إحصائية في بناء نماذج معينة وبالتالي تفسيرها تفسيرا مسببا بغية التوصية بمعالجة نواحي القصور وتطوير جوانب القوة منها .

[1] أحمد محمد نور ،**"المحاسبة المالية"**، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، الإسكندرية،2010،ص ص42 -43

[2] محمد عدنان الطعمة،**" استخدام مؤشرات المالية في تقويم آداء المصرف التجاري السوري "**، دراسة مقدمة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الإجازة في إدارة الأعمال، كلية إدارة الأعمال،جامعة الجزيرة،سوريا،2014،ص13.

[3] وليد ناجي الحيالي، **"الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي"**. الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2009 ،ص 26 .

- **الدائنون:**

يقصد بالدائن كل من يكتتب في السندات الخاصة للمؤسسة أو المحتمل شراؤه للسندات المصدرة أو الاكتتاب في القرض الجديد أو أقرض أو بصدد إقراض الأموال للمؤسسة، وقد يكون الدائن بنكا أو مؤسسات مالية. لذلك فهم يهتمون بصفة عامة بالتعرف على مدى إمكانية المؤسســة بالوفــاء بالقروض فالدائنين تختلف وجهة نظرهم تبعا لنوع الدين عندما تحين آجال الاستحقاق.

- الديون طويلة الأجل: إن ما يهم الدائنون هنا هو ضمان اســتردادهم أمــوالهم وحصــولهم على فوائد أمـوالهم، وبالتـالي فإن اهتمامهم بالتحليل المـالي يتعلـق بمعرفـة القيمة الحقيقيـة للأصول الثابتة، مستوى الربحية وكفايتها في تغطية الفوائد السنوية.

- الديون قصيرة الأجل: إن ما يهم الدائنون هنا هو ضمان قبض مبلغ الدين فـي تاريخ استحقاقه، لذا نجـد الدائنون هنا يهتمون بتحليل رأس المال العامل والمركز النقدي والسيولة في الوحدة[1].

- **المالكون (أو المساهمون) :**

تتحمل الجهة المالكة، أو مجموعة المالكين أو المساهمين، حسب طبيعة الملكية المخاطر النهائية للشركة ، ويحصل المالكون على الأرباح الدورية التي تحققها الشركة . وهناك قيود تفرضها التشريعات أو تعليمات الجهة الرقابية حول نسب توزيع الأرباح واحتجازها سنويا.

كما أن حقوق الملكية هي آخر ما تسدد في حالة تعرض الشركة للصعوبات المالية أوالتصفية.

الجهة المالكة هي المسئولة عن حسن إدارة الشركة والإشراف على تطبيق التشريعات التي تصدرها الدولة، والتعليمات التي تصدرها الجهة الرقابية بشأن سياسات وعمليات الشركة ، ولو أن إدارة الشركة تتحمل معها المسؤولية، باعتبارها تنوب عن المالكين .

[1] لزعر محمد سامي ، **"التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي "** رسالة ماجستير ،جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر،2012،ص80.

يحتل التحليل المالي موقعاً خاصاً، من بين الأساليب المهمة التي تساعد المالكين في الرقابة على أعمال الشركة ، لذا فإن قدرة المالك على فهم مؤشرات التحليل المالي تعتمد على ثقافته المالية ، ويفترض أن تعكس التقارير السنوية الموجهة للمالكين، والمتضمنة الحسابات الختامية، العديد من نتائج التحليل المالي، على شكل نسب مالية دورية، وجداول وأشكال إحصائية، ومقارنات مع الماضي، ومناقشة نتائجه.

إن التحليل المالي يعكس قدرة إدارة الشركة على تنفيذ الخطط والموازنات التي أقرت للمستقبل من قبل الجهة المالكة كأداء مستهدف، وهو ما يصطلح علية بـ (رقابة) التنفيذ.

إن المؤشرات توجه المالكين نحو اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح الخلل في الأداء (رقابة الأداء)[1].

- **الأطراف الخارجية:**

- **المستثمرون:**

يهتم المساهم أو صاحب المؤسسة الفردية بالعائد على المال المســــتثمر ، والقيمـــــة المضــــافة والمخاطر التي تنطوي عليها الاستثمارات بالمؤسسة، لذلك فهو يبحث عما إذا كان من الأفضل الاحتفاظ بالأسهم في تقييم هذه الجوانب، ، وقد يختلف هذا قليلا عن المساهم المرتقب ، والذي يحاول معرفة هل من الأفضل بالنسبة له شراء أسهم المؤسسة أم لا، إلا أن كل منهمـــا (المســـاهم الحـــالي والمرتقب) يهتم بماضي الشركة والمخاطر التي تعرضت لها ، والأسلوب الذي اتبع فـي معالجتهـا ، ثم البحث بعد ذلك في النمو المتوقع في المدى القصير والطويل[2].

- **الحكومة والهيئات العمومية :**

تهتم الدولة بتوزيع الموارد وبالتالي نشاطات المؤسسة، كما أنها بحاجة إلى معلومات لتنظيم نشاط هذه الأخيرة[3].

---

[1] ، www.ao-academy.org/docs/altahleel_almali_wa_qiraa 03/03/2015 14 :00 .

[2] اليمين سعادة ،**" استخدام التحليل المالي ، في تقييم أداء المؤسسات الإقتصادية وترشيد قراراتها"** رسالة ماجستير جامعة الحاج لخضر ،باتنة الجزائر،2009،ص9.

[3] مرازقة صالح وبوهرين فتيحة ، ،مداخلة بعنوان **"القوائم المالية حسب معايير المحاسبة المالية الإسلامية"** الملتقى الدولي الأول لمعهد العلوم الإقتصادية ،التجارية ،وعلوم التسيير ، بعنوان الإقتصاد الإسلامي ، الواقع ورهانات المستقبل ،المركز الجامعي غرداية ، الجزائر،2011 ص08.

كما تحتاج لقراءة هذه البيانات من اجل ضرائب الدخل لمعرفة الوضع الإقتصادي لهذه الشركات وما يؤثره على الدخل الوطني[1] .

- **المقرضون:**

وهم مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق حيث يقدم الأموال للشركة بأشكال وصور عديدة لأغراض مختلفة فالموردون يقدمون الإئتمان قصيرة الأجل كي يتمكنوا من تصريف بضائعهم ومن ثم السداد خلال زمن قصير وفقا لشروط الأجل المعمول بها.

ومن ناحية أخرى تتلقى الوحدات الاقتصادية قروضا من مصادر مختلفة قد تكون على شكل سندات وأحيانًا تكون هذه السندات قابلة للتحول إلى أسهم وتتيح هذه السندات فرصة للمقرض لاستبدال سنداته إلى حقوق ملكية إذا رأى ذلك مربحا.

إن المقرض يتحمل نسبة مخاطرة متساوية مع جميع الأطراف المستخدمة إلا أنه يتحمل خاصية ثبات المنفعة مهما كان وضع الوحدة الاقتصادية فهو يبقى مقيدا بسعر الفائدة الثابت والمحدد ۰ ولأجل ذلك تتفاوت أساليب تحليل القوائم المالية المقدمة لخدمة المقرضين ومعايير الفحص والتدقيق باختلاف مدة وضمانات القرض والغرض منه[2].

2-3-3عرض القوائم المالية:

- **قائمة الدخل:**

هي إحدى القوائم المالية التي تبين قدرة الوحدة الإقتصادية على تحقيق المكاسب الإيرادية خلال فترة محاسبية معينة ،وهي عبارة عن تقرير بين مقدار الإيرادات والنفقات للوحدة المحاسبية المراد إستخراج صافي دخلها أو خسائرها خلال فترة محاسبية معينة ،وتنبثق أهمية هذه القائمة في كونها تظهر التغيرات الناتجة عن العمليات المالية التي تمت خلال الفترة المحاسبية .

---

[1] www.infotechaccountants.com/phpBB2/index.php dat 15/02/2015 12:30

[2] وسن عبد الصمد نجم الجعفري،**"دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية"** ،المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ،جامعة بغداد ،2006.

وقائمة الدخل كما هو الحال بالنسبة لحسابات النتيجة أداة لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات للوصول إلى صافي الربح أو الخسارة بطريقة مبسطة وواضحة ،بالإضافة إلى أنها تحقق متطلبات مبدأ الإفصاح[1].

- **قائمة المركز المالي:**

هي عبارة عن تقرير عن الحالة المالية للمنشأة في تاريخ معين ،فهي قائمة تظهر ما للمنشأة وما عليها في تاريخ معين ،بمعنى آخر هي ملخص لجميع الأصول والخصوم وحقوق الملكية للمنشأة .

ويجب عند إعداد قائمة المركز المالي الإلتزام بالإفتراضات المحاسبية ،ومبادئ المحاسبة ،مثل إفتراض الإستمرارية وافتراض الفترة المحاسبية ،ومبدأ التكلفة التاريخية[2].

- **قائمة التدفقات النقدية :**

وهي تتضمن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية التي تمت خلال فترة محددة[3].

- **نشاطات التشغيل :**تتضمن عرض الآثار النقدية من عمليات المنشأة التشغيلية على تحديد رقم الدخل (وتقاس هذه الآثار بطريقة مباشرة ،أوبطريقة غير مباشرة من خلال عرض رقم الدخل على اساس الإستحقاق ثم تسويته ببنود التعديل ليصبح الدخل نشاطات التشغيل مقاسا طبقا للأساس النقدي).
- **نشاطات الإستثمار :** عرض الآثار النقدية لعمليات شراء وبيع أصول المنشأة وأسهم و سندات المنشآت الأخرى (إستثمارات الحيازة والإستثمارات المالية المتاحة للبيع)والقروض الممنوحة لمنشآت أخرى.

---

[1] وليد ناجي الحيالي،"**أصول المحاسبة المالية** "الجزء الأول ،الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك ،2007،ص301.
[2] المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ،"**محاسبة مالية** "الجزء الأول ،المملكة العربية السعودية ،ص71.
[3] شوقي طارق ،"**أثر تغير أسعار الصرف على القوائم المالية** "، رسالة ماجستير ،جامعة الحاج لخضر ،باتنة،الجزائر ،2009،ص102.

- **نشاطات التمويل :**الآثار النقدية من عمليات إصدار أسهم و سندات المنشأة (المصادر المملوكة والمقترضة للتمويل) والتخلص منها وإجراء التوزيعات النقدية[1] .

- **قائمة التغيرات في حقوق الملكية:**

وهي تتضمن كل التغيرات التي تحدث على حقوق الملكية وكذا التي لا تظهر بسبب عمليات مع أصحاب الملكية كممارسات تتم من قبلهم باعتبارهم مالكين[2] .

يجب على المنشأة أن تعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية وتوضح في صلبها مايلي :

- صافي الربح أو الخسارة عن الفترة .
- كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر ، والتي تم إثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية وفقا لما تتطلبه معايير أخرى .
- لكل بند من بنود حقوق الملكية يتم إثبات التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء[3].

- **الملاحق (الإيضاحات المتممة للقوائم المالية):**

يجب أن تشمل الملاحق على:

- عرض أسس إعداد القوائم المالية و السياسات المحاسبية المتبعة و المستخدمة في المعاملات و الأحداث الهامة .
- الإفصاح عن البيانات الواجب الإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة التي لم يتم عرضها في أي من القوائم المالية
- بيانات إضافية وخاصة تلك التي لم يتم عرضها في القوائم المالية والتي يجب الإفصاح عنها لإعطاء صورة عادلة[4] .

---

[1]محمد شريف توفيق **"إعداد القوائم المالية المخططة (المتنبأ بها)قوائم الدخل و الكرمز المالي و الأرباح المحتجزة و التدفقات النقدية"**كتاب إلكتروني متاح على الموقع التالي www.qscontrol.com ،15: 19 27/02/2015

[2]شوقي طارق ،مرجع سابق ،102ص.

[3]أمين السيد أحمد لطفي ،**"إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"**،الطبعة الأولى ،الدارالجامعية ،مصر ،2008،ص144.

[4] محمود محمد عبد السلام البيومي ،**"المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية "**، منشأة المعارف، 2003،ص345.

2-3-4 دور المراجع الخارجي في تقييم جودة القوائم المالية:

تتوقف جودة المراجعة على القدرة على تلبيتها للاحتياجات المعبر عنها من قبل المستخدمين و كذا على تمثيل مخرجاتها للواقع الفعلي للعناصر المقرر عنها [1].

كما يعتبر المدقق الخارجي الأداة الفعالة في تقييم المعلومات المالية والمحاسبية ،إذيساهم في إكتشاف أعمال الغش والأخطاء والتزوير ، كما يعمل على زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة إذ أن أسلوبه المحاسبي المطبق يبرز مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية ومدى أمكانية الإعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي[2] .

مما يتضح الدور المحوري الذي يلعبه هذا الأخير في تقييم جودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة عبر فحصه الدقيق لحساباتها باعتباره متخصصا ونزيها لإتقان عمله ، إذ لا مصلحة له في التأثير على حقيقة البيانات المالية المدروسة ، بما يمكنه من التأكد من مصداقيتها ، وإعتمادها لفروض التدقيق المحاسبي والمبادئ المحاسبية[3] .

[1]صديقي مسعود **"نحو إطار متكامل للمراجعة الخارجية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية "** أطروحة الدكتوراه ،2004،الجزائر ،ص166.

[2]عبد الرحمن بابنات وناصر دادي عدون **"التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"** دار المحمدي العامة،الجزائر ،2008،ص24.

[3]عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012،ص6.

خاتمة الفصل :

إن ظهور المراجعة وتطو ها حتى و صلت إلى ماهي عليه اليوم كان نتيجة للتطور في وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها ، ولقد تمثل الهدف العام للمراجعة الخارجية في فحص أعمال الغير وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والتعليمات والإجراءات ، ورفع تقرير عن نتيجة الفحص إلى من يهمه الأمر .

و من خلال عرضنا لهذا الفصل من الدراسة عمدنا على دراسة أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع الخارجي لدعم رأيه في القوائم المالية، وكذلك تحديد ووصف الأنواع الأكثر استخداماً في المراجعة، فعند تقرير أي إجراء مراجعة يمكن استخدامه، يمكن للمراجع الخارجي أن يختار نوعاً من أنواع أدلة الإثبات الذي يحتاجه.

كما تطرقنا في هذا الفصل إلى موضوع مهم و هو جودة القوائم المالية وذلك من خلال عرضنا إلى مفهوم جودة القوائم المالية وأهميتها و الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وقد توصلنا إلى أنه لم يتم إلى حد الآن الإتفاق على مفهوم موحد لجودة القوائم المالية ، ويعود ذلك لإختلاف وجهات نظر المستفيدين منها رغم أهميتها القصوى.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد الفصل :

يتناول هذا الفصل بالدراسة و التحليل تشخيص أثر تقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية ، و مدى إلتزامهم بفحص أدلة الإثبات بإعتبارها القاعدة الأولى التي يجب أن يوليها إهتمامه لدى فحص و تدقيق القوائم المالية .

كما يتناول وصـفا للإجراءات التي يتم إتباعها في تنفيذ خطة الدراسـة للتعرف على مدى تأثير تقييم أدلة الإثبات على جودة القوائم المالية .

كما يتطرق هذا الفصـل إلى تعريف منهج الدراسـة، ونموذج الدراسـة ، و وصـف مجتمع الدراسـة و إعداد أداة الدراسة (الإستبانة) ، و تحديد عينة الدراسة ، و التأكد من صدقها و ثباتها ، و بيان إجراءات الدراسة و الاساليب الإحصائية التي أستخدمت في معالجة النتائج .

و يعرض هذا الفصل النتائج التي توصل إليها الباحثان بناء على المعالجات الإحصائية التي أجريت على عينة الدراسة ، وتحليل النتائج و مناقشتها و بيان دلالتها الإحصائية ، و إختبار فروض الدراسة .

بناء على ما سبق ، يمكن تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي كالآتي:

المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني : توصيف وتحليل مفردات عينة الدراسة.

المبحث الثالث : مناقشة وتحليل الفرضيات .

خاتمة عامة .

النتائج والتوصيات .

آفاق الدراسة .

المبحث الأول :منهجية الدراسة الميدانية.

ولتحقيق ذلك سوف نتناول في هذا المبحث النقاط التالية :

1- منهج الدراسة :

من أجل تحقيق اهداف الدراسـة قام الباحثان بإسـتخدام المنهج التحليلي الوصـفي ، و ذلك تماشـيا مع متطلبات البحث في دراســة الظاهرة ، بإعتباره أنســب المناهج في دراســة الظاهرة كما هي على أرض الواقع و يصفها بشكل دقيق ، و يعبر عنها تعبيرا كميا أو كيفيا .

تتمثل الدراسة الميدانية التي تجرى بإستخدام قوائم إستقصاء (إستبانة) توجه إلى المراجعيين والأكادميين بهدف تعرف آرائهم حول أثر تقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم ، و تحليل البيانات المجمعة بإســتخدام الأســاليب الإحصــائية الملائمة لذلك ، و تم تفريغ هذه البيانات بإســتخدام البرنامج الإحصائي (Statistical Package for Social Science) (SPSS).

2- مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراســة من مكاتب المراجعة لولاية المدية وكذا أســاتذة المحاسـبة بجامعة الدكتور يحيى فارس بنفس الولاية ،وقد تم إختيار عينة ميسـرة شـملت (52) مفردة من الأكادميين والمحاسـبين ، وتم اسـترجاع (43) منها ،كما اسـتبعد من التحليل (03) اسـتبانات وذلك لعدم الجدية والمماطلة ، بالتالي يكون عدد الإستبانات الخاضعة للتحليل (40) استبانة، والجدول التالي يبين ذلك:

جدول رقم (01) توزيع الإستبانات الموزعة على أفراد العينة.

عينة الدراسة	عددالاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستردة	عدد الاستبانات المستبعدة	عدد الاستبانات القابلة للتحليل	نسبة الاستجابة
مكاتب المراجعة	36	35	03	32	%80
الأكاديميون	16	08	-	08	%20
الإجمالي	52	43	03	40	%100

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على الإستبيان.

والجداول التالية تبين خصائص مجتمع الدراسة .

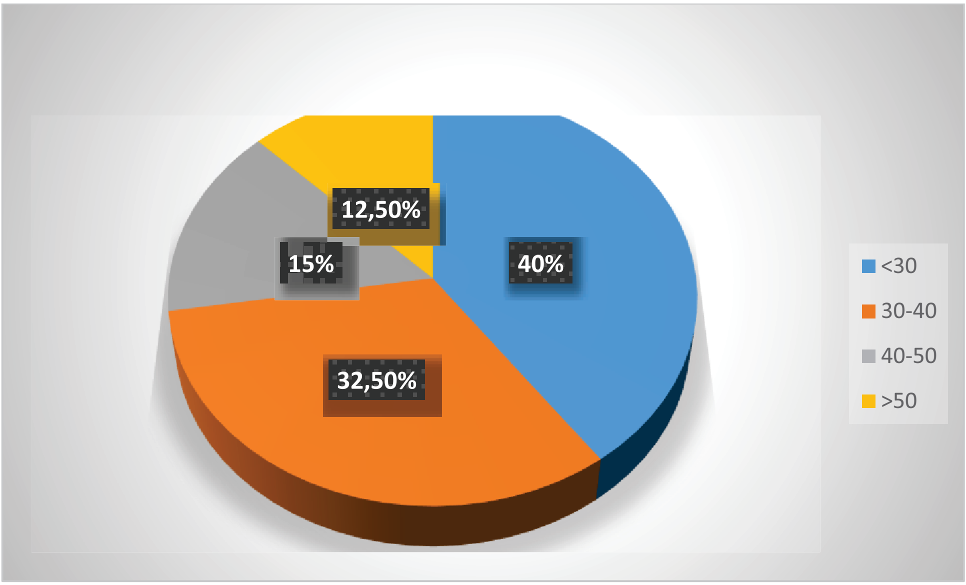
العمر:

جدول رقم (02) توزيع عينة الدراسة حسب فئة العمر بالسنوات.

فئة العمر بالسنوات	التكرار	النسبة المئوية
أقل من30 سنة	16	%40
30إلى أقل من 40 سنة	13	%32.5
40 إلى أقل من 50 سنة	06	%15
أكثر من50 سنة	05	12.5%
المجموع	40	%100

المصدر:من إعداد الباحثين.

الشكل رقم (02) تمثيل عينة الدراسة حسب متغير فئة العمر.



المصدر:من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج EXCEL 2013.

يبين الجدول رقم (02) أن 40 % من عينة الدراسة بلغت أعمارهم أقل من 40 % سنة

و32.5 % تراوحت أعمارهم من 30 إلى أقل منن 40 سنة، و15% من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم من 40 إلى أقل من 50 سنة، و12.5% بلغت أعمارهم أكثر من 50 .

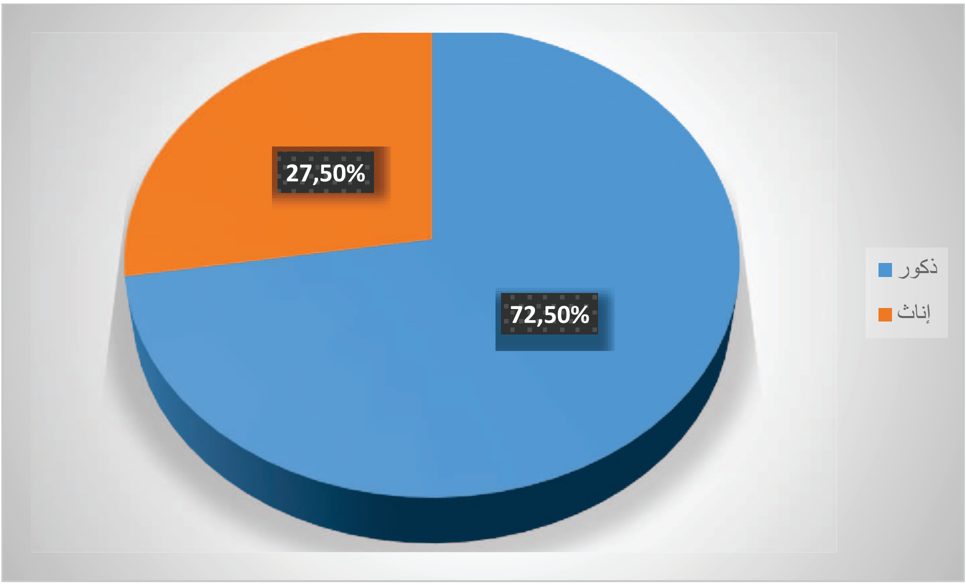
الجنس:

جدول رقم (03) توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكور	29	%72.5
إناث	11	%27.5
المجموع	40	%100

المصدر:من إعداد الباحثين.

الشكل رقم (03) تمثيل عينةالدراسة حسب متغير الجنس.



المصدر:من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج EXCEL 2013.

يبين الجدول رقم (03) أن 72.5% من العينة ذكور، في حين أن 27.50% من عينة الدراسة إناث.

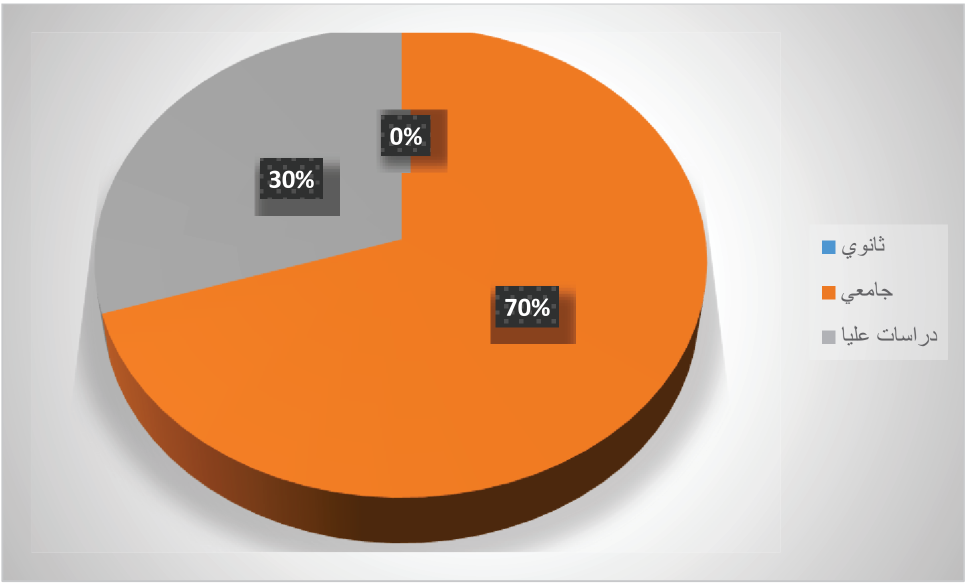
المؤهل العلمي :

جدول رقم (04) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي .

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ثانوي	-	-
جامعي	28	%70
دراسات عليا	12	%30
المجموع	40	%100

المصدر:من إعداد الباحثين.

الشكل رقم (04) تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر:من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج EXCEL 2013.

يوضح الجدول رقم (04) أن 70% من العينة مستواهم العلمي جامعي ، و أن 30% من عينة الدراسة دراسات عليا.

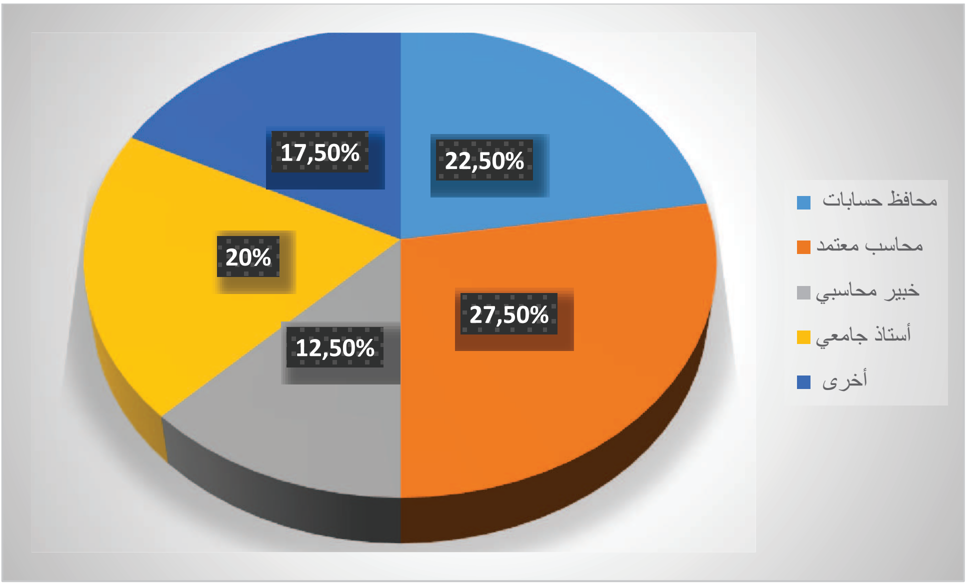
الوظيفة:

جدول رقم (05) توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة.

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محافظ حسابات	09	%22.5
محاسب معتمد	11	%27.5
خبير محاسبي	05	%12.5
أستاذ جامعي	08	%20
أخرى	07	%17.5
المجموع	40	%100

المصدر:من إعداد الباحثين.

الشكل رقم (05) تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.



المصدر:من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج EXCEL 2013.

يوضـــح الجدول رقم (05) أن 22.5% من عينة الدراســـة محافظي حســـابات ، وأن 27.5 % محاســبين معتمدين ،في حين 12.5% من عينة الدراســة خبراء محاســبين ، و20% من عينة الدراســة وظيفتهم أساتذة محاسبة بالجامعة ، و17.5% وظائف أخرى (مساعد محاسب ، مساعد محافظ حسابات ، إطار محاسب).

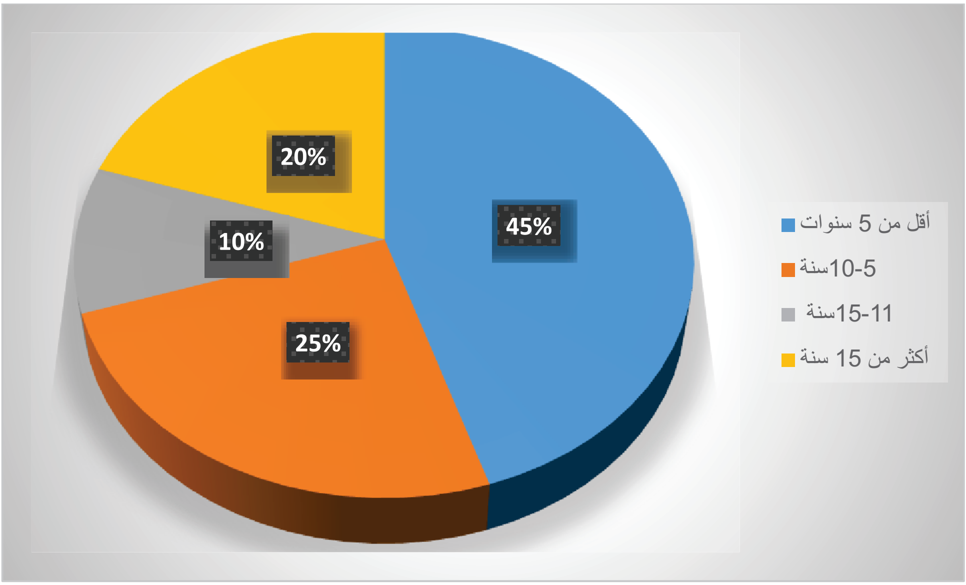
الخبرة المهنية :

جدول رقم (06) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية .

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	18	%45
5-10 سنوات	10	%25
11-15 سنة	04	%10
أكثر من 15 سنة	08	%20
المجموع	40	%100

المصدر:من إعداد الباحثين.

الشكل رقم (06) تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.



المصدر:من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج EXCEL 2013.

يبين الجدول رقم (06) أن 45 %من عيـــنة الدراسة سنوات الخبرة لديـــهم أقل من 5 سنوات 25% من عينة الدراسة تراوحت سنوات الخبرة لديهم ما بين 5 و 10 سنوات ، في حين 10 % من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم مابين 11-15 سنة ، و20% من العينة خبرتهم أكثر من 15 سنة.

3- أداة الدراسة:

أختيرت قائمة الإستقصاء (الإستبانة) بوصفها إحدى الأدوات الرئيسية في تجميع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة ، وبعد مراجعة الأدب الأكاديمي الخاص بالتخصص المهني للمراجع صـممت قائمة الإسـتقصــاء لتوجيهها إلى أفراد العينة ، وقد شـملت عددا من الأسـئلة التي تغطي مجالات الموضوع للتعرف على أثر تقييم المدقق الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية.

تتكون أداة الدراسة من محورين :

المحور الأول: يتكون من 13 فقرة وتهدف فقراته إلى قياس درجة تطبيق المدقق الخارجي في الجزائر الإجراءات اللازمة لتقييم أدلة الإثبات ، وقد كانت إجابات كل فقرة محور الإســتبانة وفق معيار ليكارت الخماسي .

التصنيف	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
الترميز	5	4	3	2	1

المحور الثاني : يتكون من 12 فقرة وتهدف فقراته إلى قياس العلاقة بين تقييم أدلة الإثبات وجودة القوائم المالية ، وقد كانت إجابات كل فقرة محور الإستبانة وفق معيار ليكارت الخماسي .

التصنيف	مؤثر جدا	مؤثر	محايد	غير مؤثر	غير مؤثر جدا
الترميز	5	4	3	2	1

الأختبارات الخاصة بأداة القياس(الأستبانة):

4- صدق الإستبانة:

قام الباحثين من التأكد من صدق الإستبيان عن طريق تحكيم المحكمين (أنظر الملحق رقم 01)

الرقم	الإسم واللقب	الرتبة	الجامعة
01	كمال مولوج	دكتور	جامعة الدكتور يحيى فارس
02	محمد بولصنام	دكتور	
03	جمال يرقي	دكتور	
04	عبد الرزاق سلام	أستاذ	

وقد إستجاب الباحثين لآراء السادة المحكمين وقاما بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده.

5- ثبات الأداة:

تم التحقق من الثبات بتطبيق معادلة كرونباخ ألفا (Crombach Alpha) ، حيث إن أسلوب كرونباخ ألفا يعتمد على إتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى ، وهو يشير إلى قوة الإرتباط والتماسك بين فقرات المقياس ، إضافة لذلك فإن معامل ألفا يزود بتقدير جيد للثبات

الجدول رقم (07) معاملات الثبات لأداة.

المحور	قيمة كرونباخ ألفا	عدد الفقرات
الأول	0.751	13
الثاني	0.821	12
الدرجة الكلية	0.888	25

المصدر :من إعداد الباحثين اعتمادا على برنامج spss.

تدل معاملات الثبات المبينة أعلاه في الجدول رقم (07) على تمتع الأداة بصــورة عامة بمعامل ثبات عال بدرجة كلية 88.8 % مما يدل عن قدرة الأداة على تحقيق أغراض الدراسة.

6- صحة الإتساق الداخلي:

تم إختبار صحة الإتساق الداخلي للإستبانة من خلال إيجاد معامل الإرتباط (Spearman) بين معدل كل فقرة و المعدل العام للمحورين ، وظهرت النتائج كما هو موضح في الجدول الآتي:

المحور الأول:تطبيق المدقق الخارجي في الإجراءات اللازمة لتقييم أدلة الإثبات ؟

جدول رقم (08) إختبار الصدق الداخلي للمحور الأول.

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	كبر حجم مكتب المراجعة	0.411	0.008
02	مقدار الوقت المبذول له	0.648	0.000
03	إلتزام المراجع الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني التي تحكم مسؤولياته والمتعلقة بالاستقلالية ،الموضوعية ،السرية السلوك المهني.	0.604	0.000
04	اتباع المراجع الخارجي لمعايير المراجعة المهنية.	0.462	0.003
05	العمل للحصـــول على الأدلة المكتوبة أو المســجلة الكترونيا بدلا من أدلة الاثبات الشفهية.	0.633	0.000
06	مراعاة التحقق الفعلي من وجود الأصــول بدلا من الإعتماد على أرصــدتها الدفترية فقط.	0.601	0.000
07	توفر جميع أدلة الإثبات على مجمل خصائصها المتمثلة في إمكانية الإعتماد، مناسبة الأدلة ،كفاية الأدلة.	0.329	0.038
08	الحرص على توفر الدقة والإكتمال في أدلة الإثبات الداخلي.	0.465	0.002
09	الحرص على الحصول على أدلة الإثبات المباشرة بدلا من غير المباشرة.	0.367	0.020
10	الحرص على ممارسة الشك المهني في تقييم أدلة الإثبات.	0.407	0.009
11	الحرص على فعالية نظام الرقابة الداخلية.	0.439	0.005
12	الحرص على الموازنة بين تكلفة التقييم أدلة الإثبات والفائدة المعلوماتية المحققة منها.	0.548	0.000
13	الحرص على توفير الجهد المناسب.	0.406	0.009

المصدر : من إعداد الباحثين إعتمادا على برنامج spss.

يبين الجدول رقم (08) معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات (المحور الأول:تطبيق المدقق الخارجي في الإجراءات اللازمة لتقييم أدلة الإثبات) والدرجة الكلية لفقراته والذي يبين مستوى الدلالة

حيث أن قيمة مســـتوى الدلالة لكل منها أٌقل من (0.05) وذات إرتباط قوي ، وبذلك تعتبرفقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه ، ولها علاقة قوية بهدف الدراسة .

المحور الثاني : علاقة أدلة الإثبات بجودة القوائم المالية.

جدول رقم (09) إختبار الصدق الداخلي للمحور الثاني.

الرقم	الفقرة	معـــامـــل الإرتباط	مســـتوى الدلالة
01	كفاية أدلة الإثبات وملاءمتها.	0.490	0.001
02	صلاحية أدلة الإثبات.	0.699	0.000
03	توثيق أدلة الإثبات.	0.543	0.000
04	نوع أدلة الإثبات.	0.511	0.001
05	إستقلالية أدلة اللإثبات.	0.483	0.002
06	الإفصاح في أدلة الإثبات .	0.709	0.000
07	الفحص الجيد لأدلة الإثبات .	0.446	0.004
08	عدم التحيز في تقييم أدلة الإثبات .	0.418	0.007
09	فهم المراجع الخارجي بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية .	0.628	0.000
10	على المراجع الخارجي أكتشـــاف أعمال الغش والأخطاء والتزوير في تقييمه لأدلة الإثبات .	0.618	0.000
11	التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية .	0.496	0.001
12	إستخدام البرامج الإلكترونية في تشغيل وإدخال البيانات المحاسبية بطريقة صحيحة لتقييم أدلة الإثبات .	0.559	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على برنامج spss.

يبين الجدول رقم (09) معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات (المحور الثاني : علاقة أدلة الإثبات بجودة القوائم المالية) والدرجة الكلية لفقراته والذي يبين مســـتوى الدلالة حيث أن قيمة مســـتوى الدلالة لكل منها أٌقل من (0.05) وذات إرتباط قوي ، وبذلك تعتبرفقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه ، ولها علاقة قوية بهدف الدراسة .

المبحث الثاني: نتائج التحليل الوصفي لإجابات مفردات عينة الدراسة .

حساب الوسط الفرضي من خلال تقسيم مجموع بدائل الاجابة على عددها، وبما اننا استعملنا مقياس ليكارت الخماسي في بناء الاستبيان فإن:

- عدد البدائل = 5
- مجموع البدائل= 15
- المتوسط الحسابي الفرضي المطلق = مجموع البدائل ÷ عدد البدائل

15÷ 5 = 3

- تم تحديد طبيعة كل سؤال عند التحليل سواء كان ايجابي أو سلبي عن طريق تحديد الفئة التي يقع فيها قيمة المتوسط الحسابي، وتم حساب :
- حدود الفئات: ويتم ذلك عن طريق حساب المدى

المدى = القيمة الكبرى – القيمة الصغرى

5-1 = 4

- طول الفئة: المدى / عدد التكرارات

4/5 = 0.8

نضيف النتيجة 0.8 بالتدريج الى الفئات ابتداء من الفئة الاولى حسب الجدول الآتي :

جدول رقم (10) مقياس تحديد الرتبة للوسط الحسابي.

الفئة	الوسط الحسابي	درجة الموافقة الأول	درجة الموافقة الثاني	وصف الأهمية (محور الأول)	وصف التأثير (محور الثاني)
الأولى	[1 -1.80[	غيرموافق جدا	غير مؤثر جدا	غير موافق	غير مؤثر
الثانية	[1.81-2.60[	غير موافق	غير مؤثر		
الثالثة	[2.61-3.40[	محايد	متوسط التأثير	محايد	متوسط التأثير
الرابعة	[3.41-4.20[	موافق	مؤثر	موافق	مؤثر
الخامسة	[4.21-5]	موافق جدا	مؤثرجدا		

المصدر :من إعداد الباحثين

المحور الأول:تطبيق المدقق الخارجي الإجراءات اللازمة لتقييم أدلة الإثبات ؟

جدول رقم (11) نتائج تحليل فقرات المحور الأول .

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الأهمية النسبية	الترتيب
01	كبر حجم المراجعة	3.50	1.086	موافق	70%	13
02	مقدار الوقت المبذول	3.98	0.768	موافق	79.6%	10
03	التزام المراجع الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني التي تحكم مسؤولياته والمتعلقة بالإستقلالية والموضوعية ،السرية ،السلوك المهني	4.38	0.705	موافق	87.6%	01
04	اتباع المراجع الخارجي لمعايير المراجعة المهنية .	4.25	0.809	موافق	85%	05
05	العمل للحصول على الادلة المكتوبة أو المسجلة إلكترونيا بدلا من أدلة الإثبات الشفهية .	4.08	0.797	موافق	81.6%	07
06	مراعات التحقق الفعلي من وجود الاصول بدلا من الإعتماد على ارصدتها الدفترية فقط.	4.30	0.723	موافق	86%	03
07	توفر جميع أدلة الإثبات على مجمل خصائصها المتمثلة في أمكانية الإعتماد ،مناسبة الأدلة و كفاية الأدلة .	4.35	0.622	موافق	87%	02

08	الحرص على الدقة والإكتمال في أدلة الإثبات الداخلي.	4.25	0.670	موافق	85%	04
09	الحرص على الخصـول على أدلة الإثبات المباشـــرة بدلا من غير المباشرة	4.00	0.784	موافق	80%	09
10	الحرص على ممارســـة الشـــك المهني في تقييم أدلة الإثبات	3.88	0.822	موافق	77.6%	12
11	الحرص على فعالية نظام الرقابة الداخلية .	4.12	0.723	موافق	82.4%	06
12	الحرص على المواز نة بين تكلفة تقييم أدلة الإثبات و الفائدة المحققة منها .	3.98	0.698	موافق	79.6%	08
13	الحرص على توفير الجهد المناسب .	3.90	0.928	موافق	78%	10
14	المتوسط المرجح العام	4.07	0.372	موافق	81.4%	-

المصدر:من إعداد الباحثين إعتمادا على برنامج spss.

وبإخضـاع الإجابات التي قدمها أفراد عينة الدراسـة على الأسـئلة المسـتخدمة في المحور الأول للتحليل الإحصائي ، تم إستخدام إختبار المتوسط الحسابي ، والإنحراف المعياري ، والاهمية النسبية في الجدول رقم (11) والذي يبين أن آراء عينة الدراســة في فقرات المحور الأول (تطبيق المدقق الخارجي الإجراءات اللازمـة لتقييم أدلـة الإثبـات) جميعهـا إيجـابيـة (موافق) حيـال ردودهم وأن هنـاك تطبيق للإجراءات اللا زمة في تقييم أدلة الإثبات ، وهي مرتبة حسب المتوسط الحسابي من أعلى درجة إلى أقل درجة ، كماهو موضح في الجدول حيث حقق وسطا حسابيا عاما بلغ (4.07) وبانحراف معياري عام بلغ

(0.372) وبأهمية نسـبية بلغت 81.4% وهذا يدل على أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المحور و تبين النتائج المتحصل عليها أن :

المتوســط الحســابي للفقرة الثالثة (التزام المراجع الخارجي بتطبيق قواعد الســلوك المهني التي تحكم مســؤولياته والمتعلقة بالإســتقلالية والموضــوعية ،الســرية ،الســلوك المهني) 4.38 والإنحراف المعياري يساوي 0.705 بنسبة أهمية بلغت 87.6% وهذا يدل على أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة ، ومرد ذلك يعود إلى إدراك ممارســي مهنة المحاسـبة إلى ضـرورة الإلتزام بأخلاقيات المهنة في تقييم أدلة الإثبات .

ويأتي بالدرجة الثانية من الأهمية بنسبة 87% للفقرة السابعة (توفر جميع أدلة الإثبات على مجمل خصائصها المتمثلة في أمكانية الإعتماد ،مناسبة الأدلة و كفاية الأدلة) ، حيث المتوسط الحسابي يساوي 4.35 ، والإنحراف المعياري يســـاوي 0.622 ، وهذا يدل أن هناك موافقة بدرجة عالية من طرف أفراد العينة على هذه الفقرة ، وربما يرجع ذلك لضـــرورة توفر أدلة الإثبات على مجمل خصـــائصـــها وذلك لمساعدة المدقق الخارجي لإبداء رأيه الفني المحايد بكل دقة .

المتوسـط الحسـابي للفقرة السـادسـة (مراعات التحقق الفعلي من وجود الاصـول بدلا من الإعتماد على ارصـــدتها الدفترية فقط) 4.30 وبانحراف معياري بلغ 0.723 وأهمية نســبية 86% وهذا يدل على وجود موافقة من قبل أفراد العينة ، يعزى الســبب لإعتقاد المدقق الخارجي بوجود فروق بين الأرصـــدة الدفترية وبين ما هو موجود فعلا.

يأتي بالدرجة العاشـــرة من الأهمية بنســـبة 79.6% للفقرة الثانية (مقدار الوقت المبذول)، حيث المتوســط الحســابي يســاوي 3.98 ، والإنحراف المعياري يســـاوي 0.768 ، وهذا يدل أن هناك موافقة بدرجة متوســـطة تقريبا من طرف أفراد العينة على هذه الفقرة ، وربما يرجع ذلك لقلة اهتمام المدقق الخارجي للوقت المتاح في تقييم أدلة الإثبات .

وتأتي بالدرجة الثانية عشـر من الأهمية بنسـبة 77.6% للفقرة العاشـرة (الحرص على ممارسـة الشـك المهني في تقييم أدلة الإثبات)، حيث المتوسط الحسابي يساوي 3.88 ، والإنحراف المعياري بلغ 0.822 وهذا يدل على أن هناك موافقة بدرجة متوســطة تقريبا من طرف أفراد العينة على هذه الفقرة ، ويفســر ذلك على أن المراجع الخارجي قلما يقوم بالبحث والفحص والتحري عن أســـباب الإختلاف و هذا عائد لوجود المراجعة الداخلية التي تسبق عمل المراجع الخارجي.

وأن المتوسط الحسابي للفقرة الأولى (كبر حجم المراجعة) 3.50 وبانحراف معياري بلغ 1.086 وبدرجة أهمية 70 %، وهذا يدل على وجود موافقة بدرجة متوسطة تقريبا من طرف أفراد العينة ، وربما يعود ذلك لعدم وجود إختلاف بشكل جوهري عن متوسط الحجم الفعلي لمكاتب المراجعة .

المحور الثاني : أثر أدلة الإثبات على جودة القوائم المالية.

جدول رقم (12) نتائج تحليل فقرات المحور الثاني.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الأهمية النسبية	الترتيب
01	كفاية أدلة الإثبات و ملائمتها	4.35	0.736	موافق	87%	04
02	صلاحية أدلة الإثبات	4.18	0.813	موافق	83.6%	05
03	توثيق أدلة الإثبات	4.52	0.640	موافق	90.4%	01
04	نوع أدلة الإثبات	3.90	0.591	موافق	78%	12
05	إستقلالية أدلة الإثبات	4.08	0.859	موافق	81.6%	08
06	الإفصاح في أدلة الإثبات	4.40	0.672	موافق	88%	02
07	الفحص الجيد لأدلة الإثبات	4.35	0.662	موافق	87%	03
08	عدم التحيز في تقييم أدلة الإثبات	4.12	0.822	موافق	82.4%	06
09	فهم المراجع الخارجي بالنظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية	4.12	0.883	موافق	82.4%	07

10	قدرة المراجع الخارجي على إكتشـــاف أعمــال الغش و الأخطــاء و التزوير في تقييم أدلة الإثبات	4.05	0.904	موافق	81%	09
11	التـأكـد من صـــحـــة و دقــة و معقوليــة التقديرات المحاسبية	4.00	0.847	موافق	80%	11
12	إستخدام البرامج الإلكترونية في تشغيل و إدخـال البيـانــات المحـاســبيــة بطريقــة صحيحة لتقييم أدلة الإثبات	4.02	0.733	موافق	80.4%	10
13	المتوسط المرجح العام	4.17	0.422	موافق	83.4%	-

المصدر:من إعداد الباحثين إعتمادا على برنامج spss.

وبإخضـــاع الإجابات التي قدمها أفراد عينة الدراســـة على الأسـئلة المســتخدمة في المحور الثاني للتحليل الإحصائي ، تم إستخدام إختبار المتوسط الحسابي ، والإنحراف المعياري ، والاهمية النسبية في الجدول رقم (12) والذي يبين أن آراء عينة الدراســـــة في فقرات المحور الثاني (أثر أدلة الإثبات على جودة القوائم المالية) جميعها إيجابية (مؤثرة) حيال ردودهم وأن هناك أثر لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية ، وهي مرتبة حسب المتوسط الحسابي من أعلى درجة إلى أقل درجة ، كماهو موضح في الجدول أعلاه ، حيث حقق وسطا حسابيا عاما بلغ (4.17) وبانحراف معياري عام بلغ (0.422) وبأهمية نسبية بلغت 83.4% وهذا يدل على أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المحور.

حيث كانت وجهة نظر الفئة المشــاركة حول إجابات الفقرات ذوات الأرقام (07،06،03) على الترتيـب ، وبـانحراف معيـاري قـدر(0.640، 0.672، 0.662) وبـأهميـة نســبيــة بلغـت (90.4%،88%،87%)، و هذا يدل على أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من طرف أفراد العينة على هذه الفقرات ، ويعود ســـبب ذلك بوجه عام إلى مراعاة التوثيق والإفصـــاح في أدلة الإثبات لعدم أرتكاب أي خطأ أو حالة غش والتأكد من ســـلامة هذه الادلة بالفحص الجيد والدقيق والحرص على أن تكون أدلة الإثبات التي حصل عليها كاملة .

في حين كانت وجهة نظر الفئة المشـــاركة حول إجابات الفقرات ذوات الأرقام (04،11،12) على الترتيب ، وبانحراف معياري قدر(0.733،0.847،0.681) وبأهمـية نسبيـة بلغت (80.4% ، 80% 78%)، وهذا يدل على أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من طرف أفراد العينة على هذه الفقرات ، ويعزى ذلك إلى إعتماد المدقق الخارجي على دقة ومعقولية التقديرات المحاسـبية فيما يتعلق من صـحة التأكد منها والأمر نفسه بالنسبة لنوع أدلة الإثبات فهو يعتمد على ماهو موجود بغض النظر عن نوع الدليل ، وكذلك درايته بالبرامج الإلكترونية المحاسبية من إدخال ومعالجة وإخراج للبيانات.

المبحث الثالث : مناقشة وتحليل الفرضيات

من أجل إختبار فرضيات الدراسة ، تم أخضاع إجابات أفراد عينة الدراسة في المحورين لاختبار الدراســـة (one sample t-test) وذلك بمســـتوى معنوية (0.05) وبموجب قاعدة القرار التالية لهذا الإختبار :

ترفض الفرضية الصفرية H0 إذا كانت الدلالة (Sig) ≥ 0.05 أو إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية ، وعلى العكس تقبل الفرضية الصفرية H0 إذا كانت الدلالة (Sig)≤ 0.05 أو إذا كانت قيمة (T)المحسوبة أصغر من قيمتها الجدولية ،.

بناء على ما تقدم كانت نتائج إختبار الفرضيات على النحو التالي :

أولا – إختبار الفرضية الرئيسية الأولى :

Ho1- لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتقييم المراجع لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة .

لقد تم استخدام إختبار (one sample t-test) لإختبار الفرضية الرئيسية الأولى وتبين دراسة النتائج في الجدول التالي:

جدول رقم (13) نتائج (T) لإختبار الفرضية الرئيسية الاولى.

رقم الفرضية	T المحسوبة	T الجدولية	مستوى الدلالة sig	النتيجة
01	17.597	2.023	0.000	رفض

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على برنامج SPSS

بلغت (T) المحســـوبة (T=17.597) ، كما بلغ مســـتوى الدلالة (Sig=0.000) وهو أقل من 0.05 وفقا لقاعدة القرار قبول ورفض الفرضـية العدمية ، فإننا نرفض الفرضـية العدمية ونقبل الفرضـية

البديلة التي تنص على " **يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتقييم المراجع لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة".**

ثانيا- إختبارالفرضية الرئيسية الثانية :

لا يختلف أثر تقييم المراجع لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية بإختلاف العوامل الوسيطية التالية: (فئة العمر، الجنس،المؤهل العلمي ، الوظيفة ، الخبرة المهنية).

الفرضية الجزئية الأولى :

- **لا يختلف أثر تقييم المراجع لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية بإختلاف فئة العمر .**

إســتخدم الباحثين إختبار التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA) لإختبار ما إذا كان هناك تأثير ذو دلالة إحصـــائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات لإبداء رأيه الفني المحايد على جودة القوائم المالية يعزى إلى فئة العمر .

جدول رقم (14) تحليل إختبار الفرضية الفرعية (01) للفرضية الرئيسية الثانية .

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	القيمة المحسوبة F	مستوى الدلالة Sig	القرار
بين المجموعات	0.570	03	1.415	0.254	لا توجد فروق
خارج المجموعات	4.837	36			
الإجمالي	5.408	39			

المصدر:من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج spss.

بلغت قيمة مستوى المعنوية (Sig) 0.254 وهي أكبر من 0.05 وكذلك بلغت قيمة (F) المحسوبة 1.415 وهي أقل من قيمة (F) الجدولية والتي تســاوي 2.838 ، ووفقا لقاعدة القرار قبول ورفض الفرضية العدمية فإننا نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة التي تنص على " **لايختلف أثر تقييم المراجع لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية بإختلاف فئة العمر" .**

و هذا يعني أن فارق العمر ليس له أثر في تقييم أدلة الإثبات على جودة القوائم المالية ،ويعزى ذلك أنه كلما زادت سنوات العمر ثبت الإنسان على نفس الوتيرة في الحكمة والقدرة على التمييز .

الفرضية الجزئية الثانية :

- **لا يختلف أثر تقييم المراجع لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية باختلاف متغير الجنس .**

إســتخدم الباحثان إختبار التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA) لإختبار ما إذا كان هناك تأثير ذو دلالة إحصـــائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات لإبداء رأيه الفني المحايد على جودة القوائم المالية يعزى إلى متغير الجنس .

جدول رقم (15) تحليل إختبار الفرضية الفرعية (02) للفرضية الرئيسية الثانية .

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	القيمة المحسوبة F	مستوى الدلالة Sig	القرار
بين المجموعات	0.002	01	0.011	0.917	لا توجد فروق
خارج المجموعات	5.406	38			
الإجمالي	5.408	39			

المصدر:من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج spss.

بلغت قيمة مســـتوى المعنوية (Sig) 0.917 وهي أكبر من 0.05 وكذلك بلغت قيمة (F) المحســـوبة 0.011 وهي أقل من قيمة (F) الجدولية والتي تســـاوي 4.084 ، ووفقا لقاعدة القرار قبول ورفض الفرضية العدمية فإننا نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة التي تنص على " **لا يختلف أثر تقييم المراجع لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية بإختلاف متغير الجنس ".**

مما يدل على التماثل في وجهتي نظر الجنســين حول تقييم أدلة الإثبات وأثرها على جودة القوائم المالية مما يعزى إلى عدم وجود أثر باختلاف متغير الجنس ، رغم أن أغلبية أفراد عينة الدراســة تميل إلى فئة الذكور.

الفرضية الجزئية الثالثة :

- **لا يختلف أثر تقييم المراجع لأدلـة الإثبـات على جودة القوائم المـاليـة بـإختلاف متغير المؤهـل العلمي.**

إســتخدم الباحثان إختبار التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA) لإختبار ما إذا كان هناك تأثير ذو دلالة إحصـــائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات لإبداء رأيه الفني المحايد على جودة القوائم المالية يعزى إلى متغير المؤهل العلمي .

جدول رقم (16) تحليل إختبار الفرضية الفرعية (03) للفرضية الرئيسية الثانية .

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	القيمة المحسوبة F	مستوى الدلالة Sig	القرار
بين المجموعات	0.151	02	0.532	0.592	لا توجد فروق
خارج المجموعات	5.256	37			
الإجمالي	5.408	39			

المصدر:من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج spss.

- بلغت قيمة مستوى المعنوية (Sig) 0.592 وهي أكبر من 0.05 وكذلك بلغت قيمة (F) المحسوبة 0.532 وهي أقل من قيمة (F) الجدولية والتي تساوي 3.231 ، ووفقا لقاعدة القرار قبول ورفض الفرضية العدمية فإننا نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة التي تنص على**"لا يختلف أثر تقييم المراجع لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية بإختلاف متغير المؤهل العلمي".**

مما يعني عدم وجود أثر لمتغير المؤ هل العلمي في تقييم أدلة الإثبات على جودة القوائم المالية ويعود سبب ذلك أن توفر المؤهل العلمي المناسب لدى أفراد مكاتب المراجعة لا يساهم في تحسين تقييم أدلة الإثبات بشكل ملموس .

الفرضية الجزئية الرابعة :

- **لا يختلف أثر تقييم المراجع لأدلة الإثبات على جودة القوائم بإختلاف متغير الوظيفة .**

إستخدم الباحثان إختبار التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA) لإختبار ما إذا كان هناك تأثير ذو دلالة إحصـــائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات لإبداء رأيه الفني المحايد على جودة القوائم المالية يعزى إلى متغير الوظيفة .

جدول رقم (17) تحليل إختبار الفرضية الفرعية (04) للفرضية الرئيسية الثانية .

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	القيمة المحسوبة F	مستوى الدلالة Sig	القرار
بين المجموعات	1.294	04	2.751	0.043	توجد فروق
خارج المجموعات	4.114	35			
الإجمالي	5.408	39			

المصدر :من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج spss.

بلغت قيمة مستوى المعنوية (Sig) 0.043 وهي أقل من0.05 وكذلك بلغت قيمة (F) المحسوبة 2.751وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية والتي تساوي 2.606 ، ووفقا لقاعدة القرار قبول ورفض الفرضية العدمية فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على" **يختلف أثر تقييم المراجع لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية بإختلاف متغير الوظيفة" .**

وهذا يعني وجود إختلاف في التقييم لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية باختلاف الوظيفة من وجهة (خبير محاسبي،محافظ حسابات ، محاسب معتمد) ، ويعود سبب ذلك في أن أصحاب الوظائف كل على حسب مقدرته العلمية ، إذ تختلف طريقة التقييم باختلاف الوظيفة .

الفرضية الجزئية الخامسة :

- **لا يختلف أثر تقييم المراجع لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية بإختلاف متغير الخبرة المهنية.**

إستخدم الباحثان إختبار التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA) لإختبار ما إذا كان هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات لإبداء رأيه الفني المحايد على جودة القوائم المالية يعزى إلى متغير الخبرة المهنية .

جدول رقم (18) تحليل إختبار الفرضية الفرعية (05) للفرضية الرئيسية الثانية .

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	القيمة المحسوبة F	مستوى الدلالة Sig	القرار
بين المجموعات	0.348	03	0.825	0.489	لا توجد فروق
خارج المجموعات	5.060	36			
الإجمالي	5.408	39			

المصدر:من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج spss

بلغت قيمة مستوى المعنوية (Sig) 0.489 وهي أكبر من 0.05 وكذلك بلغت قيمة (F) المحسوبة 0.825 وهي أقل من قيمة (F) الجدولية والتي تساوي 2.606 ، ووفقا لقاعدة القرار قبول ورفض الفرضية العدمية فإننا نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة التي تنص على **"لا يختلف أثر تقييم المراجع لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية بإختلاف الخبرة المهنية".**

وهذا كله يشير إلى أن إستخدام سنوات الخبرة المهنية والمكتسبات القبلية لا تساهم في إظهار وإعطاء صورة جيدة على جودة القوائم المالية ، و أن الخبرة المهنية ليس لها تأثير في فهم ومعرفة طبيعة أدلة الإثبات .

خاتمة :

لقد سـعينا من خلال تناولنا واسـتعراضـنا للفصـول السـابقة من هذه الدراسـة إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية لها، والمتمثلة في :"مـــــــا أثر تقـييم المراجع الخارجي لأدلــة الإثبـات على جودة القوائـــم المـــالية من وجهة نظر ممارسـي مهنة المحا سبة في ولاية المدية" ، وكذلك الأسئلة الفرعية المتفرعة منها .وقد كان لنا ذلك، من خلال قيامنا باسـتعراض الإطارالمفاهيمي للمراجعة الخارجية من خلال نشأت والتطور التاريخي للمراجعة والمعايير التي تحكمها بالإظافة إلى الأهمية والأهداف الرئيسية التي تلعبها هذه الأخيرة في إرضاء الأطراف ذات العلاقة .

كما قمنا بإبراز وشـرح أهم جوانب كل من أدلة الإثبات وجودة القوائم المالية ، من حيث المفهوم والخصـــائص النوعية ومنهجية التنفيذ التي تسـير عليها إذ يجب على مراجع الحســابات أن يجمع الأدلة الكافية التي تســاعده في الحكم على صــحة أو عدم صــحة البيانات الواردة في القوائم المالية وأن يتمتع بمســتوى عملي وفكري راق ، وأن يواكب كل ما هو جديد وأن يلم بكل الجوانب التقنية لكي تقدم أســاســا معقولا لاســتنتاجاته التي سـوف يتضـمنها تقريره ، بالإضــافة إلى الشـرح والتحليل المركز في الجانب التطبيقي لأهم جانب في هذه الدراســة وهو أثر تقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية .

وعليه فقد خلصنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات، تمكنا من خلالهما الإجابة على الإشكالية الرئيسـية لهذه الدراسـة والأسـئلة المتفرعة منها .وفيما يلي اسـتعراض لتلك النتائج والتوصـيات النهائية المستنتجة.

نتائج الدراسة :

بعد دراسة مختلف الجوانب النظرية للمراجعة الخارجية وأثر أدلة الإثبات على جودة القوائم المالية ، ثم القيام بدراسة مسحية لآراء عينة من المهنيين و الأكاديميين المختصين في هذا المجال، وفي ضوء دراسة وتحليل فرضيات الدراسة من خلال الجانب التطبيقي توصلنا إلى النتائج التالية:

- لا وجود أثر ذو دلالة معنوية لتقييم المراجع لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة؛
- لا وجود إختلاف لأثر تقييم المراجع لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية بإختلاف العوامل الوسيطية التالية: (فئة العمر، الجنس،المؤهل العلمي ، الخبرة المهنية)؛
- وجود إختلاف لأثر تقييم المراجع لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية بإختلاف الوظيفة
- ضرورة التزام المراجع الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني التي تحكم مسؤولياته والمتعلقة بالإستقلالية والموضوعية ،السرية ،السلوك المهني، أثناء تقييمه لأدلة الإثبات ؛
- على المدققين مراعاة الفحص الجيد و التوثيق في أدلة الإثبات حتى تكون كافية وملائمة عند القيام بعملية المراجعة ؛
- توفر جميع أدلة الإثبات على مجمل خصائصها المتمثلة في أمكانية الإعتماد ،مناسبة الأدلة و كفاية الأدلة ، والإفصاح الكامل عنها ؛
- وجود إهتمام من طرف المهنيين و الأكاديميين في الجزائر بأدلة الإثبات في المراجعة ؛
- تزيد القوائم المالية من ثقة المدققين في مهنة المراجعة و سد حاجاتهم المتزايدة ؛
- إتفاق نتائج فرضيات هذه الدراسة مع نتائج فرضيات الدراسات السابقة بشأن أثر تقييم أدلة الإثبات على جودة القوائم المالية مما يعني أن أثر تلك العوامل بشكل عام لا يختلف باختلاف بيئة التطبيق؛
- ضرورة وجود لجان للمراجعة في المؤسسات الجزائرية نظرا للدور الكبير الذي تلعبه هذه اللجان في تحسين جودة عمل المراجع الخارجي و التواصل الفعال بينه و بين إدارة المؤسسة؛
- تمثل أدلة الإثبات تقنية يستفيد منها المراجع الخارجي عند أداء مهامه ؛
- أن هناك وعيا مهنيا لدى المدقق الخارجي من خلال شعوره بالمسؤولية عن فحص وتقييم أدلة الإثبات ، وأن هذا الشعور إنعكس إيجابا على جودة القوائم المالية ؛

توصيات واقتراحات الدراسة :

في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج فإنه يمكننا أن نخلص إلى التوصياتوالإقتراحات التالية:

- ✓ على المدقق الخارجي أن يقوم بتجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لمحاولة إزالة الشك المهني ؛
- ✓ على المدقق الخارجي أن يقوم بالحصول على أدلة إثبات كافية فيما يتعلق بالإفصاح ؛
- ✓ على المدقق الخارجي أن يبذل المزيد من العناية المهنية أثناء تقييمه لأدلة الإثبات وأن يوفر كافة الوسائل اللازمة بشأنها ، باعتبارها تشكل مصدر للتلاعب ؛
- ✓ ضرورة قيام المدقق الخارجي بمقارنة المعلومات المتحصل عليها بما يكفل الحصول على أدلة إثبات كافية تساعده في إبداء رأيه الفني المحايد ؛
- ✓ على المدقق الخارجي أن يقوم بفحص التقديرات المحاسبية للتأكد من مدى معقولياتها ؛
- ✓ ضرورة تحسيس مختلف الأطراف المهتمة بعملية المراجعة الخارجية (الأطراف ذات العلاقة)، ويكون ذلك من خلال تنظيم ندوات ومحاضرات حول المراجعة الخارجية يحضرها جميع الأطراف؛
- ✓ إلزام المهنيين والأكاديميين في الجزائر بالتكوين الدوري والمستمر في آخر المستجدات في مجال المراجعة والمحاسبة، إضافة إلى إخضاع المتربصين الجدد إلى تكوين نظري وتطبيقي لمدة كافية ينتهي بامتحان من خلال مركز للتكوين يكون تحت إشراف المنظمات المهنية في الجزائر؛
- ✓ زيادة الاهتمام بشكل أكبر بالبحوث والدراسات المرتبطة بتطوير أساليب ممارسات مهنة مراجعة الحسابات من خلال تشجيع الباحثين على انتهاج أطر نظرية مختلفة سواء كانت مستمدة من المناهج البحثية المعاصرة أو التقليدية، وذلك لفتح مجالات أكبر أمام الباحثين تمكنهم من الوصول إلى نتائج تساهم في تكوين تصور شامل عن مفهوم أدلة الإثبات في المراجعة وجودة القوائم المالية والطلب عليها في بيئات مختلفة؛
- ✓ دعوة الباحثين لتناول موضوع أثر تقييم أدلة الإثبات على جودة القوائم المالية في أبحاثهم نظرا لأهميته في مهنة المحاسبة والمراجعة؛

آفاق الدراسة :

بالإضافة إلى أن بعض محددات البحث توفر فرصًا لأبحاث مستقبلية، فإن البحث الحالي ونتائجه يبرز بعض المواضيع القابلة للدراسة لعل من بينها :

- مدى مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الغش والأخطاء الواردة في أدلة الإثبات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية
- دور الإفصاح المحاسبي في أدلة الإثبات وأثره في تعزيز جودة القوائم المالية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

الكتب:

- أحمد محمد نور ،**"المحاسبة المالية"**، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ،مصر،2010.
- إدريس عبد السلام إشتيوي **"المراجعة معايير وإجراءات"** الطبعة الرابعة، دار النهضة ، بيروت ،1996 .
- ألفين أرينز ، جيمس لوبك ، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي ، أحمد حامد حجاج ،**" المراجعة مدخل متكامل"** ، دار المريخ للنشر السعودية ، 2002.
- أمين السيد أحمد لطفي ،**"إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"**،الطبعة الأولى ،الدارالجامعية ،مصر ،2008.
- حسين القاضي و مأمون توفيق حمدان ،**"المحاسبة الدولية"**،الطبعة الأولى ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ،عمان ،2000.
- عبيد سعد الشريم وآخرون ، **"أصول مراجعة الحسابات "**، مركز الامين للنشر والتوزيع ،الطبعة الاولى،صنعاء ،2006.
- عبد الرحمن بابنات وناصر دادي عدون **"التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"** دار المحمدي العامة،الجزائر ،2008.
- كمال خليفة أبو زيد و اخرون **" دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية "** ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر،2008.
- محمد سمير الصبان **" نظرية المراجعة و اليات التطبيق"** الدار الجامعية ، مصر ، 2003 .
- محمود محمد عبد السلام البيومي ،**"المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية "**، منشأة المعارف، 2003.

- منصور البدوي **"دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة "** الدار الجامعية ،مصر ، 2003 .

- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ،**"محاسبة مالية "**الجزء الأول ،المملكة العربية السعودية (د.ت).

- وجدي حامد حجازي ،**"المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل"** ،دار التعليم الجامعي ،مصر 2010.

- وسن عبد الصمد نجم الجعفري،**"دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية"** ،المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ،جامعة بغداد ،2006.

- وليد ناجي الحيالي ، **"النظرية المحاسبية"**منشورات الأكاديمية العربية بالدنمارك،الجزء الأول،2011.

- وليد ناجي الحيالي، **"الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي".** الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2009 .

- وليد ناجي الحيالي،**"أصول المحاسبة المالية "**الجزء الأول ،الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك ،2007.

- وليم توماس و أمرسون هنكي ، ترجمة أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد **" المراجعة بين النظرية و التطبيق"** الكتاب الأول ، دار المريخ ، الرياض ، 2003 .

المذكرات :

- أحمد محمد مخلوف "المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية" رسالة ماجيستر،جامعة الجزائر، الجزائر،2007.

- بوسماحة محمد،**"معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر"**،رسالة ماجستير ،جامعة الجزائر،الجزائر 2002.
- شدري معمر ،**"دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"**رسالة ماجستير، جامعة بومرداس ،الجزائر،2009.
- شوقي طارق ،**"أثر تغير أسعار الصرف على القوائم المالية "**، رسالة ماجستير ،جامعة الحاج لخضر ،باتنة،الجزائر ،2009.
- صديقي مسعود **"نحو إطار متكامل للمراجعة الخارجية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية "** أطروحة الدكتوراه ،2004،الجزائر.
- لزعر محمد سامي ، **"التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي "** رسالة ماجستير ،جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر،2012.
- لقليطي الأخضر **" مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر "**رسالة ماجستير ،جامعة باتنة ، الجزائر،2009.
- محمد عدنان الطعمة،**" استخدام مؤشرات المالية في تقويم آداء المصرف التجاري السوري "**، دراسة مقدمة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الإجازة في إدارة الأعمال، كلية إدارة الأعمال،جامعة الجزيرة،سوريا،2014.
- نقاز أحمد ،**"دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار"**،مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير تخصص مالية ومحاسبة،جامعة عمار ثلجي الأغواط ،2007.
- اليمين سعادة ،**" استخدام التحليل المالي ، في تقييم أداء المؤسسات الإقتصادية وترشيد قراراتها"** رسالة ماجستير جامعة الحاج لخضر ،باتنة الجزائر،2009.

- يوسف محمد جربوع ."**دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية**"رسالة ماجستير ،الجامعة الإسلامية ،غزة فلسطين،2006.

المجلات والمقالات :

- طلال حمدونه وعلام حمدان "**مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق(التدقيق الالكتروني)في فلسطين وأثر ذ1لك على الحصول على أدلة إثبات ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية**" مجلة الجامعة الإسلامية،المجلد السادس عشر ، العدد الأول ،2008.
- عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012،
- مرازقة صالح و بوهرين فتيحة ، ،مداخلة بعنوان "**القوائم المالية حسب معايير المحاسبة المالية الإسلامية**" الملتقى الدولي الأول لمعهد العلوم الإقتصادية ،التجارية ،وعلوم التسيير بعنوان الإقتصاد الإسلامي ، الواقع ورهانات المستقبل ،المركز الجامعي غرداية الجزائر،2011 .
- معهد الدراسات المصرفية ،نشرة توعوية ،السلسلة الخامسة ،العدد9،الكويت،2013.
- هواري سويسي ، بدر الزمان خمقاني ، مداخلة بعنوان "**نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**"ملتقى بعنوان"**الإصلاح المحاسبي في الجزائر** "جامعة قاصدي مرباح، الجزائر ،**2011.**

مراسيم وقوانين :

- القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد(26-27-28-29)العدد 74 ،الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر2007، الجزائر .

المواقع الإلكترونية :

- ✓ www.ascasociety.org/de 17/02/2015 17:00
- ✓ www.ao-academy.org/docs/altahleel_almali_wa_qiraa03/03/201517:00
- ✓ www.infotechaccountants.com/phpBB2/index.php dat 15/02/201512:00
- ✓ محمد شريف توفيق **"إعداد القوائم المالية المخططة (المتنبأ بها)قوائم الدخل و الكرمز المالي و الأرباح المحتجزة و التدفقات النقدية"**كتاب إلكتروني متاح على الموقع التالي www.qscontrol.com، 15: 19 27/02/2015

الملاحق

جامعة الدكتور يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

إستمارة إستبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماستر بعنوان :

أثر تقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية

دراسة ميدانية حول أداء مكاتب المراجعة لولاية المدية

تحية طيبة و بعد ...

في إطار تحضـــير مذكرة ماســتر حول موضـــوع :" أثر تقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم الماليةّ".

و بغرض إتمام هذه الدراسة ، أستسمحكم ان تتفضلو بالمشاركة في إثراء هذا الموضوع من خلال الإجابة عن الأســئلة الموجودة بهذه الإســتمارة ، و هذا من أجل التعرف على ارائكم كمدققين و أكاديميين و نضرا لخبرتكم العلمية و العملية في هذا المجال فإنه يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدتنا في تحقيق أهداف هذا البحث و تزويدنا بالمعلومات اللازمة .

و حتى نتوصل إلى نتائج دراسة موضوعية تمكننا من تقديم التوصيات المناسبة نلتمس من سيادتكم الإجابة على الأسئلة بصدق و موضوعية و أن تولو كل الإهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسـئلة ، علما أن إجاباتكم سـتعامل بسـرية تامة ، و لن تسـتخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلو فائق الإحترام و التقدير

الباحثان :

محمد سعيدي

إبراهيم يرقي

إستبيان :

العمر: أقل من 30سنة □

بين 30-40 سنة □

بين 40-50 سنة □

أكثر من 50 سنة □

1. **الجـــــــــنس:** ذكر □

أنثى □

2. **المؤهل العلمي:** ليسانس □

ماجستير□

دكتوراه □

3. **الوظيفة:** محافظ حسابات□

محاسب معتمد□

خبير محاسبي□

أستاذ جامعي□

وظيفة محاسبية أخرى (حدد).................................

4. **الخبرة:** أقل من 5سنوات□

من 5- 10سنة□

من11-15 سنة□

أكثر من15 سنة□

المحور الأول: تطبيق المدقق الخارجي في الجزائر الإجراءات اللازمة لتقييم أدلة الإثبات؟

حدد درجة موافقتك على تأثير العوامل التالية في تقييم أدلة الإثبات

الرقم	الفقرة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
01	كبر حجم مكتب المراجعة					
02	مقدار الوقت المبذول له					
03	إلتزام المراجع الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني التي تحكم مسؤولياته والمتعلقة بالاستقلالية ،الموضوعية ،السرية السلوك المهني.					
04	اتباع المراجع الخارجي لمعايير المراجعة المهنية.					
05	العمل للحصول على الأدلة المكتوبة أو المسجلة الكترونيا بدلا من أدلة الاثبات الشفهية.					
06	مراعاة التحقق الفعلي من وجود الأصول بدلا من الإعتماد على أرصدتها الدفترية فقط.					
07	توفر جميع أدلة الإثبات على مجمل خصائصها المتمثلة في إمكانية الإعتماد، مناسبة الأدلة ،كفاية الأدلة.					
08	الحرص على توفر الدقة والإكتمال في أدلة الإثبات الداخلي.					
09	الحرص على الحصول على أدلة الإثبات المباشرة بدلا من غير المباشرة.					
10	الحرص على ممارسة الشك المهني في تقييم أدلة الإثبات.					
11	الحرص على فعالية نظام الرقابة الداخلية.					
12	الحرص على الموازنة بين تكلفة تقييم أدلة الإثبات والفائدة المعلوماتية المحققة منها.					
13	الحرص على توفير الجهد المناسب.					

المحور الثاني: علاقة أدلة الإثبات بجودة القوائم المالية؟

حدد درجة موافقتك على مدى تأثير العوامل التالية على جودة القوائم المالية

الرقم	الفقرة	مؤثر جدا	مؤثر	متوسط التأثير	غير مؤثر	غير مؤثر جدا
01	كفاية أدلة الإثبات وملاءمتها.					
02	صلاحية أدلةالإثبات.					
03	توثيق أدلة الإثبات.					
04	نوع أدلة الإثبات.					
05	إستقلالية أدلة اللإثبات.					
06	الإفصاح في أدلة الإثبات .					
07	الفحص الجيد لأدلة الإثبات .					
08	عدم التحيز في تقييم أدلة الإثبات .					
09	فهم المراجع الخارجي بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية .					
10	على المراجع الخارجي أكتشاف أعمال الغش والأخطاء والتزوير في تقييمه لأدلة الإثبات .					
11	التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية .					
12	إستخدام البرامج الإلكترونية في تشغيل وإدخال البيانات المحاسبية بطريقة صحيحة لتقييم أدلة الإثبات .					

هل لديك إقتراحات أو إضافات أخرى تود مشاركتها مع الباحثان؟

الملحق رقم (01)

Descriptives

A

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
-30	15	4,2154	,41240	,10648	3,9870	4,4438	3,15	4,69
31-40	13	3,9822	,36101	,10013	3,7641	4,2004	3,31	4,69
41-50	7	3,9231	,34970	,13217	3,5997	4,2465	3,54	4,54
+51	5	4,0923	,19911	,08904	3,8451	4,3395	3,85	4,38
Total	40	4,0731	,37237	,05888	3,9540	4,1922	3,15	4,69

ANOVA

ؤ

A

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,570	3	,190	1,415	,254
Within Groups	4,837	36	,134		
Total	5,408	39			

Multiple Comparisons

A

LSD

(I) age	(J) age	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
-30	31-40	,23314	,13890	,102	-,0486	,5148
	41-50	,29231	,16779	,090	-,0480	,6326
	+51	,12308	,18929	,520	-,2608	,5070
31-40	-30	-,23314	,13890	,102	-,5148	,0486
	41-50	,05917	,17185	,733	-,2894	,4077
	+51	-,11006	,19290	,572	-,5013	,2812
41-50	-30	-,29231	,16779	,090	-,6326	,0480
	31-40	-,05917	,17185	,733	-,4077	,2894
	+51	-,16923	,21464	,436	-,6045	,2661
+51	-30	-,12308	,18929	,520	-,5070	,2608
	31-40	,11006	,19290	,572	-,2812	,5013
	41-50	,16923	,21464	,436	-,2661	,6045

الملحق رقم (02)

Descriptives

A

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
man	29	4,0769	,35430	,06579	3,9422	4,2117	3,31	4,69
womman	11	4,0629	,43490	,13113	3,7708	4,3551	3,15	4,69
Total	40	4,0731	,37237	,05888	3,9540	4,1922	3,15	4,69

ANOVA

A

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,002	1	,002	,011	,917
Within Groups	5,406	38	,142		
Total	5,408	39			

Descriptives

A

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
lycee	1	4,0000	.	.	.	.	4,00	4,00
unvi	27	4,0342	,41278	,07944	3,8709	4,1975	3,15	4,69
etud+	12	4,1667	,27410	,07913	3,9925	4,3408	3,69	4,69
Total	40	4,0731	,37237	,05888	3,9540	4,1922	3,15	4,69

الملحق رقم (03)

ANOVA

A

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,151	2	,076	,532	,592
Within Groups	5,256	37	,142		
Total	5,408	39			

Descriptives

A

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
com compt	9	4,2821	,32862	,10954	4,0295	4,5346	3,77	4,69
com ager	11	3,8182	,41889	,12630	3,5368	4,0996	3,15	4,38
exp com	5	4,0000	,33086	,14796	3,5892	4,4108	3,62	4,38
prof com	8	4,1058	,30476	,10775	3,8510	4,3606	3,69	4,69
otre	7	4,2198	,26059	,09849	3,9788	4,4608	3,92	4,62
Total	40	4,0731	,37237	,05888	3,9540	4,1922	3,15	4,69

ANOVA

A

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1,294	4	,323	2,751	,043
Within Groups	4,114	35	,118		
Total	5,408	39			

Descriptives

A

					95% Confidence Interval for Mean			
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	Lower Bound	Upper Bound	Minimum	Maximum
-5	17	4,1584	,41108	,09970	3,9470	4,3697	3,15	4,69
5-10	10	3,9846	,43181	,13655	3,6757	4,2935	3,31	4,69
11-15	4	3,8846	,22206	,11103	3,5313	4,2380	3,62	4,15
+16	9	4,0940	,25737	,08579	3,8962	4,2918	3,69	4,54
Total	40	4,0731	,37237	,05888	3,9540	4,1922	3,15	4,69

ANOVA

A

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,348	3	,116	,825	,489
Within Groups	5,060	36	,141		
Total	5,408	39			

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	40	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

١

الملحق رقم (04)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,827	,836	25

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	40	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,821	13

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	40	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,751	14

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	40	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,888	3

Correlations

			A	B	Q
Spearman's rho	A	Correlation Coefficient	1,000	,526**	,837**
		Sig. (2-tailed)	.	,000	,000
		N	40	40	40
	B	Correlation Coefficient	,526**	1,000	,882**
		Sig. (2-tailed)	,000	.	,000
		N	40	40	40
	Q	Correlation Coefficient	,837**	,882**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	.
		N	40	40	40

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم (05)

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
B	40	4,1750	,42231	,06677

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
B	17,597	39	,000	1,17500	1,0399	1,3101